



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.723403/2016-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.288 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente MEXICHEM BRASIL INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO PLÁSTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/12/2013, 31/01/2014 a 31/05/2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento lavrado por autoridade competente e com a observância do artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 11 e 59 do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, de modo a permitir ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa.

LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

A apresentação de documentação deficiente autoriza a Autoridade Fiscal a lançar o tributo que apurar devido. O lançamento de ofício devidamente fundamentado gera presunção de validade do ato administrativo, restando ao contribuinte o ônus de comprovar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da exigência fiscal, com a inversão do ônus probatório na forma prevista pelo art. 373, inciso II do Código de Processo Civil.

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

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/12/2013, 31/01/2014 a 31/05/2014

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para a COFINS sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/12/2013, 31/01/2014 a 31/05/2014

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa sobre o item “Bens e serviços aplicados como insumos na linha de produção”, conforme Item 3.2.2 do voto; (ii) por maioria de votos, para manter a glosa sobre os créditos extemporâneos. Vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora), que dava provimento a este item; e (iii) pelo voto de qualidade, para manter a glosa sobre os créditos originados de custos com fretes no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Mateus Soares de Oliveira (Suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento ao recurso neste item. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Sousa Bispo. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-65.279, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação interposta, mantendo o crédito tributário constituído pelo valor total de R\$ 29.578.281,19 (vinte e nove milhões, quinhentos e setenta e oito mil, duzentos e oitenta e um reais e dezenove centavos).

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 09.0.01.00-2014-00067-7 foi aberto para verificar a conformidade dos créditos não-cumulativos escriturados e aproveitados pela Contribuinte referente aos períodos de apuração de 07/2010 até 12/2013.

Por intermédio dos Autos de Infração científicos em 29/07/2015 e em 28/01/2016, que estão controlados nos Processos Administrativos Fiscais nº

10920.722.786/2015-86 e nº 10920.720.153/2016-14, foram concluídos os procedimentos fiscais relativos ao período de apuração (PA) 07 a 12/2010 e de 01 a 11/2011, respectivamente.

O objeto do presente litígio abrange o período de 12/2011 a 12/2013 e versa sobre a acusação de insuficiência de recolhimento das Contribuições Sociais ao PIS/PASEP e da COFINS, decorrentes da apropriação indevida de respectivos créditos.

O Auto de Infração foi lavrado para glosa dos créditos de PIS/COFINS decorrentes de:

- Aquisições de Bens e Serviços não conceituados com Insumos;
- Aquisições de Bens e Serviços cujo direito ao crédito não está previsto na legislação.
- Apropriação de crédito do regime NC em PA indevido – crédito extemporâneo.
- Utilização de base de cálculo indevida para cômputo dos créditos de origem NC.
- Apropriação de crédito do regime NC sobre operações anuladas.

A natureza e respectivos valores dos créditos objeto desta autuação foram descritas em Item 6 do Termo de Verificação Fiscal da seguinte forma:

- **Aproveitamento Extemporâneo de Créditos (TVF - ITEM 6.1): i)** A glosa se refere ao aproveitamento de crédito calculado sobre um fato gerador que foi escriturado em período posterior ao de referência do crédito. A definição ou classificação quanto à extemporaneidade tem correlação com a data de competência do crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal; **ii)** A legislação tributária do período fiscalizado determinava a apresentação de DACON retificador, nos termos do artigo 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 05 de março de 2010¹. O crédito que não foi informado nos meses anteriores não pode ser informado no Dacon do mês em curso. Para o caso de incorreções nas informações prestadas a apresentação de Dacon retificador.

- **Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) – Refeição; Plano de Saúde e Serviço de Transporte do Pessoal e demais serviços (TVF - Item 6.2) - Períodos de 12/2011, 2012 e 2013:** **i)** fornecimento de refeição, vale-alimentação/refeição, PAT; **ii)** serviços de transporte do pessoal (funcionários) da empresa e, **iii)** plano de saúde dos funcionários.

- **Serviços diversos não enquadrados como insumos (TVF - Item 6.3) - Períodos de 12/2011 a 12/2013:** A glosa se refere a créditos não cumulativos, calculados sobre serviços contratados de mão de obra (temporária ou não) que foram aplicados em atividades administrativas ou comerciais, e sobre aquisição de demais serviços que não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos.

¹ Da Retificação do Dacon

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, 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 alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

- **Serviços de Fretes, Armazenagem, Movimentação Mecânica ou Manual, Serviços de Carga e Descarga, Serviços de Despachantes e outros serviços vinculados às operações com mercadorias, sejam elas importadas ou nacionais (TVF - ITEM 6.4):** Aquisição de serviços vinculados às operações de importação de bens relativa aos serviços de importação de 01 a 11/2011. Trata-se de despesas Aduaneiras, e/ou de Armazenagem e/ou de transportes incorridas na aquisição de mercadorias importadas (nacionalização do produto estrangeiro), compreendendo os gastos desde a chegada do produto no Porto Nacional até um dos estabelecimentos da Fiscalizada, para, depois disso, o produto importado ser consumido (processo de industrializado ou imobilização).

- **Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não utilizados na atividade da empresa (TVF - ITEM 6.5):** Operações que não apresentam as características para admissibilidade de aproveitamento dos créditos não cumulativos, referentes aos prédios, máquinas e/ou os equipamentos alugados não essenciais e imprescindíveis às atividades da empresa e não sem qualquer relação com a atividade geradora do faturamento da empresa.

A fiscalização citou como as despesas que considerou não necessárias à Autuada as máquinas de café e notebook, as quais enquadram-se em dupla infração, uma vez que são créditos extemporâneos e não são insumos.

- **Não Insumos (TVF - ITEM 6.6): i)** Aquisições de bens e serviços² que não são considerados insumos pela legislação tributária, uma vez que não foram utilizados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como não se desgastar em contato direto com o produto em fabricação e nem compõe o produto final, conforme Solução de Divergência nº 14 – Cosit, de 31 de outubro de 2007 e Solução de Divergência nº 12 – Cosit.

As operações glosadas dizem respeito à despesa efetuada com a aquisição de bens que **NÃO** foram utilizados em máquinas e equipamentos empregados **DIRETAMENTE** na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como não se desgastam em contato direto com o produto em fabricação e nem compõem o produto final.

A inadmissibilidade dos créditos NC apropriados sobre as operações apuradas nesta infração decorre da interpretação dada pela Administração Tributária na Solução de Divergência nº 14 – Cosit, de 31 de outubro de 2007, pela qual somente dão direito ao crédito do regime NC de PIS/COFINS, as despesas com aquisições de partes e peças de reposição (e somente estas) utilizadas nas máquinas e equipamentos que são empregados diretamente na produção ou fabricação, ou os gastos com serviços de manutenção das mesmas máquinas e equipamentos.

- **Créditos do regime NC indevidamente apropriados sobre Serviços de Transportes (TVF - Item 6.7):** Glosas de créditos do regime não cumulativo calculados sobre os serviços de transportes tomados pela Fiscalizada que não foram utilizados nas operações de venda, conforme Solução de Divergência nº 26 - Cosit, de 30 de maio de 2008.

² ferramentas, manuais ou não; utensílios, instrumentos, equipamentos, máquinas manuais ou não e veículos, bem como suas partes e peças; instrumentos e produtos diversos de uso/ consumo regular e comum tanto numa unidade administrativa quanto numa unidade industrial; graxas e desengraxantes dos mais diferentes tipos e marcas; serviços utilizados em utensílios, máquinas, equipamentos, veículos ou instrumentos que não são empregados diretamente no processo produtivo; materiais diversos

A impugnação de fls. 1782 a 1880 foi julgada improcedente através do Acórdão nº 14-65.279, proferido pela 11ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP (fls. 15.945 - 16.121), conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/12/2013, 31/01/2014 a 31/05/2014

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO INDEVIDA PARA CÔMPUTO DOS CRÉDITOS DE ORIGEM NÃO-CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO REGIME NÃO-CUMULATIVO SOBRE OPERAÇÕES ANULADAS.

Considera-se preclusa e incontroversa a matéria em relação a qual a contribuinte, a despeito de regularmente notificada, deixa de apresentar razões específicas de impugnação.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/12/2013, 31/01/2014 a 31/05/2014

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/12/2013, 31/01/2014 a 31/05/2014

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o *quantum* o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa se incorporados diretamente ao bem produzido

destinado a venda ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA OU EM OPERAÇÕES QUE NÃO SÃO VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.

CRÉDITO.

Somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NOVOS. CRÉDITO 1/12 INCENTIVADO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação / amortização somente em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda. O desconto incentivado de 1/12 restringe-se somente às máquinas e equipamentos novos destinados à produção de bens, cuja aquisição ocorreu a partir de maio de 2008.

EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES NOVAS. CRÉDITO 1/24 INCENTIVADO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação / amortização somente em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica. O desconto incentivado de 1/24 restringe-se somente às edificações novas incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas a partir de janeiro de 2007, para utilização na produção de bens destinados à venda e que tenham sido concluídas.

FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. SALDOS DE CRÉDITOS INEXISTENTES.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/12/2011 a 31/12/2013, 31/01/2014 a 31/05/2014

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos, se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo), e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido destinado a venda ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA, OU EM OPERAÇÕES QUE NÃO SÃO VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.

CRÉDITO.

Somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NOVOS. CRÉDITO 1/12 INCENTIVADO SOBRE DEPRECIACÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação / amortização, somente em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda. O desconto incentivado de 1/12 restringe-se somente às máquinas e equipamentos novos destinados a produção de bens, cuja aquisição ocorreu a partir de maio de 2008.

EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES NOVAS. CRÉDITO 1/24 INCENTIVADO SOBRE DEPRECIACÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação / amortização, somente em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica. O desconto incentivado de 1/24 restringe-se somente às edificações novas incorporadas ao ativo imobilizado adquiridas ou construídas a partir de janeiro de 2007 para utilização na produção de bens destinados à venda, e que tenham sido concluídas.

FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIACÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. SALDOS DE CRÉDITOS INEXISTENTES.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte recebeu a Intimação nº SACAT/JOI 163/2017 (e-fls. 16.123) pela via eletrônica em 07/04/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 16.129), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 16.132 a 16.257 em 08/05/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 16.131).

Em síntese, a Recorrente argumentou que a glosa decorreu da interpretação restritiva da autoridade administrativa de que somente os bens e serviços que integram o produto final ou o serviço prestado ensejam o direito ao crédito.

Na peça recursal foram apresentados os seguintes pedidos:

i) PRELIMINARMENTE:

- Seja determinado o retorno dos autos à autoridade julgadora recorrida para que se proceda com a realização de diligência fiscal e/ou perícia no estabelecimento matriz, possibilitando demonstrar que todos os custos apropriados são utilizados na produção de seus produtos comercializados, caracterizando-se como insumos;
- Seja decretada a nulidade do lançamento tributário, haja vista a autoridade fazendária autuante ter maculado as regras dos artigos 142, do Código Tributário Nacional e 9º, do Decreto n. 70.235/72, na medida em que não se incumbiu de

comprovar que as obras e benfeitorias em relação as quais a Recorrente tomou os créditos de depreciação foram erigidas a partir de 2007.

ii) NO MÉRITO: Seja dado total provimento ao recurso, para o fim de determinar-se o cancelamento do crédito tributário, considerando que:

- As despesas com Vale-Alimentação, Vale- Transporte e Seguro Saúde referentes aos funcionários lotados em seu Centro Produtivo serem essenciais à produção dos bens industrializados e comercializados;
- A necessidade das despesas aduaneiras após a importação, bem como as despesas com frete entre os estabelecimentos, para o transporte de insumos às fábricas da Impugnante, sem os quais não seria possível a produção do bem final;
- A imprescindibilidade, para manutenção do seu parque industrial, bem como para a continuidade de sua produção, de todos os bens, inclusive da graxa, e serviços, inclusive de cromagem, utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos que produzem os produtos industrializados, bem como dos veículos e empilhadeiras, os quais são necessários à cadeia industrial, bem como para o escoamento dos bens;
- A impossibilidade de se adquirir o gás sem o correspondente aluguel do cilindro, o que atesta a necessidade de se garantir o direito ao crédito sobre o aluguel do recipiente sem o qual o gás não pode ser armazenado ou utilizado;
- Não há que se falar em glosa dos créditos decorrentes dos gastos com arrendamento mercantil, na medida em que a própria norma instituidora da Contribuição ao PIS e da COFINS nas modalidades não-cumulativas permitem a tomada de crédito em tais situações;
- As obras de benfeitorias foram realizadas nos estabelecimentos de produção da Impugnante, sendo necessárias à manutenção ou aperfeiçoamento do seu processo industrial, tendo sido executadas após 01/01/2007. Nesse tocante, também se requer o cancelamento do crédito lançado tendo em vista a ausência de qualquer prova acerca do momento em que executadas as obras e da sua finalidade.
- Seja reconhecido o direito da Recorrente à forma de aproveitamento do crédito extemporâneo, tendo em vista que inexiste regra que imponha a necessidade de retificação das DACONS.

Para comprovação de que os créditos glosados tiveram por origem os insumos utilizados na execução de seu objeto social, a Contribuinte apresentou, tanto com a impugnação quanto com o recurso, prova documental referente a comprovantes e demais documentos de importação (Faturas, DI, BL, etc...), despesas aduaneiras, Notas Fiscais de Entradas e Saídas, Notas Fiscais de Prestação de Serviços, dentre outros.

Ao analisar o processo, esta Relatora inicialmente propôs a **Resolução nº 3402-002.194**, acatada por unanimidade pelo Colegiado, convertendo o julgamento do recurso em diligência para as seguintes providências:

3.8. Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- a) Analisar os documentos comprobatórios apresentados com as peças de Impugnação e Recurso Voluntário pela Contribuinte, bem como Laudos Periciais e demais documentos de fls. 68.517-68.612;
 - b) Caso necessário, intimar a Contribuinte para prestar esclarecimentos e documentos adicionais que se fizerem necessários;
 - c) **Para cada item glosado**, esclarecer de forma detalhada se as respectivas despesas podem ser caracterizadas como insumos sob os critérios da relevância e essencialidade adotados pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR;
 - d) Diligenciar junto ao estabelecimento da empresa para as seguintes constatações:
 - d.1) Confirmar a atividade efetivamente exercida e se as despesas aproveitadas se enquadram ou não no conceito de insumos, na forma já indicada em Item "c";
 - d.2) Averiguar se as obras de benfeitorias foram realizadas nos estabelecimentos de produção para manutenção ou aperfeiçoamento do seu processo industrial, bem como constatar se versam sobre obras novas ou reformas, inclusive por prova documental (projeto aprovado, alvará de construção, fotos, comprovação da data de conclusão da obra);
 - e) Elaborar Relatório Conclusivo sobre as apurações e resultado da diligência;
 - f) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias;
 - g) Após, intimar a PGFN para manifestar-se sobre os documentos de fls. 68.517 a 68.612, bem como sobre o resultado da diligência.
- 3.9. Concluída a diligência, com ou sem resposta das partes, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Através do termo de Intimação Fiscal Resultado de Diligência de fls. 68.717, a Recorrente foi intimada (Termo de Abertura de Documentos de fls. 68.719), apresentando manifestação às fls. 68.726-68.742.

Após ciência da PGFN às fls. 68.808, o processo retornou para julgamento, sendo novamente convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-002.990** (e-fls. 68.812 a 68.817), para a Unidade de Origem esclarecer sobre os questionamentos apontados pela Contribuinte em resposta de fls. 68.726-68.742, bem como dar cumprimento integral à Resolução nº 3402-002.194.

Com o cumprimento da diligência às fls. 71.004 a 71.034 e manifestação da Contribuinte às fls. 71.042 a 71.057, o processo retornou para julgamento através do Despacho de e-fls. 71.061.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme já analisado por ocasião da Resolução nº 3402-002.194, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Preliminar de nulidade

Em Recurso Voluntário, a Recorrente pediu, preliminarmente, para que seja declarada a nulidade do lançamento tributário, uma vez que a autoridade fazendária autuante maculou as regras dos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 9º do Decreto n. 70.235/72, na medida em que não se incumbiu de comprovar que as obras e benfeitorias em relação às quais a Recorrente tomou os créditos de depreciação foram erigidas a partir de 2007.

Das informações trazidas a este processo, é possível verificar que o auto de infração apontou e descreveu claramente o fato e apuração que deu ensejo ao lançamento, bem como a capitulação e valores que compõem a base de cálculo do crédito tributário exigido.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo e/ou insuficiente, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal, de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa.

Por sua vez, o rito processual do Decreto nº 70.235/1972 foi devidamente respeitado no litígio em análise, sendo a contribuinte devidamente cientificada, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da defesa, pela qual foram apontados, detalhadamente, todas as matérias objeto de irresignação, demonstrando conhecimento pormenorizado do ato administrativo.

Ademais, cumpre observar que a Contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente garantidos, sendo oportunizadas as razões modificativas ou extintivas da autuação, nos termos previstos pelo artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil.

Portanto, resta claro que inexistente nulidade a ser sanada, e não estão configuradas as hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Por tais razões, afasto a nulidade pleiteada pela Recorrente.

3. Mérito

3.1. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

Como relatado, versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em decorrência de glosa de crédito das Contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas, referente ao período de apuração 12/2011 a 12/2013, com acusação de apropriação irregular de créditos sobre as seguintes rubricas:

- i) Aproveitamento Extemporâneo de Créditos (TVF - ITEM 6.1);**
- ii) Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) – Refeição; Plano de Saúde e Serviço de Transporte do Pessoal e demais serviços (TVF - Item 6.2);**
- iii) Serviços diversos não enquadrados como insumos (TVF - Item 6.3);**

- iv)** Serviços de Fretes, Armazenagem, Movimentação Mecânica ou Manual, Serviços de Carga e Descarga, Serviços de Despachantes e outros serviços vinculados às operações com mercadorias, sejam elas importadas ou nacionais (TVF - ITEM 6.4);
- v)** Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não utilizados na atividade da empresa (TVF - ITEM 6.5);
- vi)** Créditos Extemporâneos (TVF - ITEM 6.6);
- vii)** Aquisições de bens e serviços³;
- viii)** Créditos do regime NC indevidamente apropriados sobre Serviços de Transportes (TVF - Item 6.7).

A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão apontada pela Fiscalização, embasada na impossibilidade de considerar tais créditos como originados de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada, sendo aplicada a IN SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e IN SRF nº 404/2004 (Cofins), que estabelecia como insumo aquele aplicado ou consumido em ação direta sobre o produto em fabricação, excluindo os custos, despesas ou encargos que reflitam indiretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Todavia, é fato notório que o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 03/10/2018, publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

³ ferramentas, manuais ou não; utensílios, instrumentos, equipamentos, máquinas manuais ou não e veículos, bem como suas partes e peças; instrumentos e produtos diversos de uso/ consumo regular e comum tanto numa unidade administrativa quanto numa unidade industrial; graxas e desengraxantes dos mais diferentes tipos e marcas; serviços utilizados em utensílios, máquinas, equipamentos, veículos ou instrumentos que não são empregados diretamente no processo produtivo; materiais diversos

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.**

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Portanto, insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

3.2. Da controvérsia remanescente neste processo

Reitero que a autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão do Auditor Fiscal apontada no Termo de Verificação Fiscal, de que os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado. Foi adotado o conceito de insumos, considerando as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Em razão da alteração do conceito de insumos para creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS, conforme julgamento Recurso Especial nº 1.221.170/PR, inicialmente esta Relatora propôs a conversão do julgamento do recurso em diligência, sendo acompanhada por unanimidade de votos pelo Colegiado, conforme **Resolução nº 3402-002.194**, cujos itens foram reproduzidos no relatório deste voto.

Em cumprimento àquela Resolução, a Unidade de Origem lavrou novo TVF, reconhecendo o direito creditório sobre despesas de armazenagem, serviços contratados após a nacionalização/importação de bens e matérias-primas e frete no transporte de matérias-primas entre os estabelecimentos da empresa, porém mantendo as seguintes glosas:

- i) Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) – Refeição; Plano de Saúde e Serviço de Transporte do Pessoal e demais serviços;
- ii) Bens e serviços aplicados como insumos na linha de produção⁴;
- iii) Partes e peças de reposição de máquinas empregadas na produção;
- iv) Frete no transporte de produtos acabados;

⁴ ferramentas, manuais ou não; utensílios, instrumentos, equipamentos, máquinas manuais ou não e veículos, bem como suas partes e peças; instrumentos e produtos diversos de uso/ consumo regular e comum tanto numa unidade administrativa quanto numa unidade industrial; graxas e desengraxantes dos mais diferentes tipos e marcas; serviços utilizados em utensílios, máquinas, equipamentos, veículos ou instrumentos que não são empregados diretamente no processo produtivos; materiais diversos

- v) Devoluções entre estabelecimentos da mesma empresa, e
- vi) Obras de benfeitorias nos parques industriais.

Em manifestação, a Recorrente afirmou que não foi cumprida integralmente a Resolução nº 3402-002.194, requerendo nova diligência para que a Fiscalização proceda à necessária intimação, oportunizando a prestar os esclarecimentos e documentos que comprovem seu direito aos créditos.

Para tanto, apresentou os seguintes requerimentos adicionais:

- a) Esclarecimento pela i. Fiscalização quanto a manutenção ou não das glosas relativas aos créditos extemporâneos;
- b) Intimação da Recorrente para prestar esclarecimentos e documentos cuja ausência/insuficiência justificou a manutenção das glosas;
- c) Após a intimação da Recorrente e apresentação das informações requeridas, seja feita nova diligência para apurar se as glosas devem ser mantidas ou não com base nessas informações.

Através da **Resolução nº 3402-002.990** (e-fls. 68.812 a 68.817), o julgamento do recurso foi novamente convertido em diligência, para a Unidade de Origem esclarecer sobre os questionamentos apontados pela Contribuinte em resposta de fls. 68.726-68.742, bem como dar cumprimento integral à Resolução nº 3402-002.194.

O resultado da diligência foi relado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 71.004 a 71.034, pelo qual a Fiscalização manteve as glosas indicadas por ocasião da primeira diligência, porém reconhecendo parte dos créditos relativos às mesmas infrações.

Com isso, remanesce a controvérsia com relação às glosas sobre os seguintes itens indicados pela Contribuinte como insumos:

- i) Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) – Refeição; Plano de Saúde e Serviço de Transporte do Pessoal e demais serviços;
- ii) Bens e serviços aplicados como insumos na linha de produção;
- iii) Frete no transporte de matérias-primas e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente;
- iv) Obras de Benfeitorias nos parques industriais;
- v) Créditos Extemporâneos.

Diante dos fatos acima relatados e, nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF em razão do no entendimento adotado pelo STJ em julgamento ao Resp nº 1.221.170/PR, passo à análise do presente caso e do resultado das diligências realizadas, com relação à relevância e essencialidade de cada item identificado como insumo pela Recorrente, cujos créditos foram glosados e mantidos pela Autoridade Fiscal.

3.2.1. Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) – Refeição. Plano de Saúde e Serviço de Transporte do Pessoal e demais serviços

No Item 6.2 do Termo de Verificação Fiscal, entendeu a Fiscalização que não há previsão legal que dê direito ao crédito sobre tais despesas, uma vez que não podem ser

enquadradas no conceito de insumos. Para tanto, citou a Solução de Divergência da COSIT nº 8, de 01.12.2006⁵, bem como a Solução de Divergência nº 33/2008⁶.

⁵ Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: PIS/Pasep incidência não-cumulativa. Créditos. Insumos.

Despesas efetuadas com o fornecimento a empregados de vale-transporte, ticket-refeição, vale-refeição, ticket-alimentação e vale-alimentação, por pessoa jurídica que opera na atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação, não geram direito aos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, ainda que referidos empregados estejam vinculados aos serviços prestados.

Os valores dos gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito aos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que os bens, inclusive, partes e peças de reposição, não estejam registrados no ativo imobilizado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, e Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 358, de 2003. “

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO.

Valores referentes ao fornecimento de alimentação, vale-transporte ou fardamento a trabalhadores, ainda que esses últimos atuem diretamente no processo produtivo, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na prestação de serviços ou na fabricação (ou produção) de bens (ou produtos) destinados à venda, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

Indiferente, no caso, se tais valores tenham sido pagos diretamente aos beneficiários ou a outra pessoa jurídica incumbida do fornecimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II e §§ 2º e 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; IN SRF nº 358, de 2003.

⁶ 14.1 Afirma-se a concordância desta Coordenação-Geral relativamente ao disposto nos itens 7 a 10 da Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 120, de 20 de julho de 2005, abaixo reproduzidos:

“7. Na definição de bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda foram excluídos quaisquer bens que não “sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”. Acerca dos serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, somente foram enquadrados como insumos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

8. Assim sendo, conclui-se que o fardamento fornecido pela consulente aos trabalhadores diretamente envolvidos no seu processo produtivo não pode ser considerado insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda porquanto não sofre “alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”.

9. Tampouco podem os valores pagos a outras pessoas jurídicas relativos a alimentação, vale-transporte e assistência médica fornecidos pela consulente aos trabalhadores diretamente envolvidos no seu processo produtivo ser classificados como valores de aquisições de serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. O pagamento, pela interessada, de alimentação vale-transporte e assistência médica não corresponde ao pagamento por serviços classificados como insumos, porquanto não se trata de serviços aplicados diretamente ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos destinados à venda, mas sim de serviços indiretamente relacionados à sua atividade-fim.

10. Ademais, no que toca aos valores relativos a alimentação, vale-transporte e assistência médica fornecidos pela consulente aos trabalhadores diretamente envolvidos no seu processo produtivo, é importante salientar que além de eles não serem considerados insumos para fins de cálculo de crédito, incide, também, a vedação constante do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003, dispositivos estes que estatuem não haver direito a crédito relativamente a valores de mão-de-obra pagos a pessoas físicas, o que inclui não só a remuneração direta, mas quaisquer valores, como alimentação, transporte, moradia etc. despendidos pela consulente, ainda que indiretamente, com seus funcionários.”

No Termo de Diligência Fiscal em cumprimento à Resolução nº 3402-002.990, concluiu a Fiscalização que os créditos originados de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) – Refeição; Plano de Saúde e Serviço de Transporte do Pessoal e demais serviços, não podem ser considerados insumos sob os critérios os critérios da relevância e essencialidade adotados pelo Superior Tribunal de Justiça, haja vista o entendimento da Administração Tributária constante, especialmente, dos itens 131 a 134 do Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018 da então Secretaria da Receita Federal do Brasil, que assim prevê:

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). **Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).**

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”, concluiu que não se enquadravam no conceito “as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

133. Diante disso, resta evidente que **não podem ser considerados insumos** para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com **itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).**

134. Certamente, **essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica** (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para

definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo. **(sem destaque no texto original)**

A Recorrente argumenta que tais dispêndios são, sem dúvidas, essenciais ou, no mínimo, relevantes para o processo industrial da Recorrente, a exemplo do “PAT”, Transporte e Seguro-saúde à contratação de trabalhadores, cuja imprescindibilidade é adotada pela Justiça do Trabalho, a exemplo dos acórdãos do TST e do TRT da 15ª Região.

Argumenta, ainda, sobre a relevância das despesas em análise, sendo que não tem outra alternativa a não ser arcar com tais dispêndios, na forma exigida em Acordo Coletivo de Trabalho.

Com relação a tais despesas, destaco a Solução de Consulta nº 2 – Cosit, de 10 de janeiro de 2020, abaixo ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA. Os dispêndios com equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas suas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, de acordo com o art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002.

Os dispêndios com contratação regular de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra que atue diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, com base no art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002.

Os valores de mão de obra pagos à pessoa física não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme o inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Não permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º, I; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA.

Os dispêndios com equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas suas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade insumos, de acordo com o art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833, de 2003. Os dispêndios com contratação regular de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra que atue diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade insumo, com base no art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002.

Os valores de mão de obra pagos a pessoa física não permitem a apuração de créditos da Cofins, conforme o inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Não permitem a apuração de crédito da Cofins na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e § 2º, I; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

A Solução de Consulta em referência apresenta a seguinte conclusão:

Conclusão

16. Com base no exposto, responde-se à consultante que, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

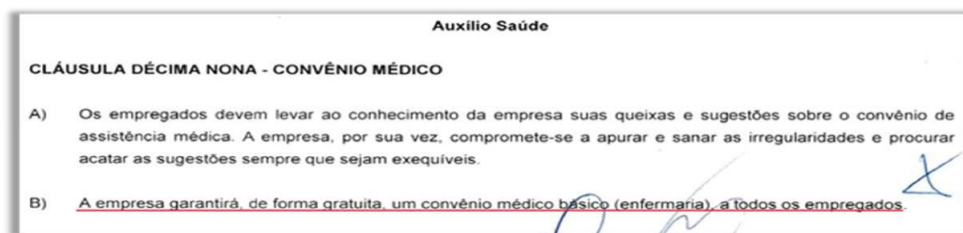
- a) podem ser considerados insumos os **equipamentos de proteção individual (EPI)**, desde que sejam **fornecidos a trabalhadores alocados** pela pessoa jurídica nas suas **atividades de produção de bens ou de prestação de serviços**;
- b) podem ser considerados insumos os dispêndios com contratação regular de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra que atue diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante
- c) não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores de mão de obra pagos a pessoa física conforme o inciso I do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; e
- d) **não se considera insumo a assistência médica** oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação**. (sem destaque no texto original)

Por sua vez, impera observar que o Item 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

De fato, os dispêndios originados de imposição legal para contratação de trabalhadores são indispensáveis ao processo produtivo, constituindo elemento estrutural e inseparável.

Observo, ainda, que a Recorrente mencionou em resposta à diligência realizada em cumprimento à **Resolução nº 3402-002.990** (e-fls 71.042):

Ad argumentandum tantum, ainda que não se conclua pela essencialidade de tais gastos para o processo produtivo da Manifestante, patente que satisfazem ao menos o requisito da relevância. Isso porque, “por imposição legal”, a Mexichem não tem alternativa a não ser arcar com os dispêndios de “PAT”, Transporte e Seguro-saúde em prol dos trabalhadores de sua linha de produção. Tanto é verdade que a ora Manifestante é signatária de **Acordo Coletivo de Trabalho (doc. nº 03)** que prevê o rigoroso e indeclinável cumprimento de obrigação nesse sentido (no caso, Seguro-Saúde), como se pode ver no recorte abaixo:



Ora, se o benefício é concedido por força de **imperativo legal** – as negociações coletivas em matéria trabalhista possuem esse condão –, parece certo que os gastos dele decorrentes dão azo à apropriação de créditos de PIS/Cofins-NC.

Todavia, da análise dos autos, não foi anexado o mencionado Acordo Coletivo, motivo pelo qual não há como ser acatado o pedido em análise, tendo em vista a ausência de comprovação da respectiva exigência legal.

Observo que, em se tratando de crédito pleiteado pela Contribuinte, deve ser aplicada a previsão do artigo 373, I, do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Por tais razões, nego provimento ao pedido de tais créditos.

3.2.2. Bens e serviços aplicados como insumos na linha de produção

Entende a Fiscalização que as despesas com bens e serviços não são aplicados na produção.

Os bens e serviços em referência se referem a ferramentas, manuais ou não; utensílios, instrumentos, equipamentos, máquinas manuais ou não e veículos, bem como suas partes e peças; instrumentos e produtos diversos de uso/ consumo regular e comum tanto numa unidade administrativa quanto numa unidade industrial; graxas e desengraxantes dos mais diferentes tipos e marcas; serviços utilizados em utensílios, máquinas, equipamentos, veículos ou instrumentos que não são empregados diretamente no processo produtivo e materiais diversos.

Sustenta a Recorrente que todos os itens indicados são essenciais ou relevantes à atividade industrial da Recorrente, uma vez que se amoldam ao conceito de insumo firmado pelo STJ.

Argumenta, ainda, que consideram-se **essenciais**, uma vez que, caso ausentes, a linha de produção da Recorrente ficaria totalmente paralisada ou prejudicada em “qualidade, quantidade e/ou suficiência”. **Relevantes**, porque, ante as “singularidades” da cadeia produtiva da Mexichem, tais itens constituem verdadeira parte integrante do processo produtivo.

Consta às fls. 68.556 os autos **laudo técnico** apresentado pela Contribuinte, esclarecendo tecnicamente quais produtos são utilizados com matéria prima na fabricação de tubos e conexões e quais bens sofrem desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, quando utilizados nos processos de fabricação da empresa.

Destaco as conclusões sobre a essencialidade e relevância sobre os itens tratados no Laudo Pericial em referência:

Conclusões

As avaliações dos processos produtivos ocorridos nas unidades fabris da empresa MEXICHEM e a análise dos materiais e bens por ela listados como necessários na

fabricação de seus produtos permitiram a classificação de tais itens em trinta e duas famílias distintas. Tais famílias, de bens e materiais, são utilizados pela empresa MEXICHEM na condição de matéria-prima, de agregados ou de elementos passíveis de dano ou desgaste e que necessitam periodicamente de troca ou reparo para assegurar a qualidade física e dimensional para tubos e conexões. As famílias dos materiais e bens, identificados pela denominação de uso, agrupados por funções e necessidade de utilização nos processos produtivos dos tubos e das conexões da empresa MEXICHEM, são as seguintes:

Aços utilizados na confecção de moldes, os quais sofrem desgastes, e que tem as dimensões das cavidades alteradas com risco de comprometer a qualidade dimensional do produto, em função do atrito direto com a matéria-prima durante o processo produtivo ao dar forma ao produto final. **(001-115) essenciais.**

Adesivos, materiais tipicamente utilizados para união de partes e na confecção de componentes únicos produzidos manualmente. **(116-145) relevantes.**

Baterias, elementos de armazenagem de energia elétrica utilizada e em diferentes controles de máquinas e equipamentos utilizadas no processo de produção dos tubos e conexões. **(146-182) relevantes.**

Chapas e Barras, família que abriga chapas planas de diferentes materiais, tubos, canaletas e outros materiais utilizados principalmente na confecção de dispositivos de segurança para os operadores de máquinas e equipamentos. **(183-348) relevantes.**

Componentes de Montagem, família de componentes especificamente utilizados em moldes de injeção. **(349-379) relevantes.**

Componentes Eletroeletrônicos família dos componentes de circuitos elétricos e eletrônicos, de alarmes e sinalização, comandos e sistemas que acionam e controlam máquinas e equipamentos, inclusive as extrusoras e injetoras. **(380-1421) essenciais e (1422-1464) relevantes.**

Componentes Hidráulicos e Pneumáticos, família de elementos tais como mangueiras, válvulas, pistões, cilindros e conexões pertencentes aos sistemas hidráulicos e pneumáticos e cujas falhas ou danos interrompem a produção. **(1465-2333) essenciais.**

Componentes Mecânicos, família que abriga componentes tais como eixos, molas, redutores, células de carga utilizados na manutenção das injetoras e extrusoras e que mantem vínculo com as máquinas e equipamentos utilizados nos processos produtivos. **(2334-4897) essenciais e (4898- 4919) relevantes.**

Elementos de Fixação, família dos parafusos, porcas, arruelas, rebites, pinos, abraçadeiras, cabos e outros elementos presentes em máquinas e equipamentos as quais participam do processo produtivo e cujo dano ou desgaste interfere na fabricação ou na qualidade do produto. **(4920-5727) essenciais.**

Elementos de Transmissão, família dos elementos atuantes diretamente no processo produtivo para transmitir forças e cujo dano ou desgaste interfira diretamente na fabricação ou qualidade do produto. **(5728-6066) essenciais.**

Embalagens, família dos elementos utilizados para acondicionar temporária ou definitivamente os produtos. **(6067-6082) relevantes.**

Equipamentos de Movimentação, família de elementos tais como pneus, rodas e outros componentes pertencentes as máquinas de movimentação interna, tais como as empilhadeiras que são responsáveis pela movimentação de partes e conjuntos de peças, inclusive dos moldes de injeção, mantem vínculos com a fabricação e escoamento da produção. **(6083-6241) essenciais e (6242-6243) relevantes.**

Facas de Corte, família dos elementos utilizados, entre outras atividades, para cortar os tubos de PVC e que se desgastam no contato direto com os produtos durante o processo produtivo. **(6244-6315) essenciais.**

Ferramental de Extrusão, família que compreende as malhas, matrizes, pinos, buchas, calibradores e flanges e elementos mecânicos e dispositivos que são necessariamente instalados ou agregados ao corpo das extrusoras para fazê-las produzir. **(6316-6395) relevantes.**

Ferramental de Injeção, família que compreende os elementos mecânicos e dispositivos que são necessariamente instalados ou agregados ao corpo das injetoras para fazê-las produzir. **(6396-6470) relevantes.**

Ferramentas de Corte, é a família composta pelas brocas, machos, cossinetes, fresas, pastilhas e alargadores que se desgastam na ação direta de usinagem dos produtos para lhes dar forma, ou no reparo de moldes. **(6471-7106) essenciais.**

Ferramentas de Desbaste, família que agrupa discos abrasivos, escovas, limas, lixas, massas de polir e outros instrumentos utilizados, entre outras atividades, para desbastar componentes de máquinas utilizadas nos processos produtivos e em produtos e que pela função de desbastar acabam se desgastando. **(7107-7273) essenciais.**

Ferramentas Manuais utilizadas para estabelecer e restabelecer condições de ajuste e de aperto em componentes mecânicos de máquinas e equipamentos os quais incluem as extrusoras e as injetoras de plásticos utilizadas no processo produtivo. **(7274-7971) relevantes.**

Filtros, são utilizados para filtrar impurezas que comprometeriam os processos produtivos de extrusão e injeção, em especial nas tubulações que alimentam as linhas de produção que são compostas de componentes hidráulicos e pneumáticos. **(7972- 8147) essenciais e (8148-- 8150) relevantes**

Gases/Químicos, utilizados nos processos de tratamentos de água industrial e em laboratórios cuja função está em garantir a refrigeração dos moldes e máquinas nos sistemas de extrusão e injeção, bem como realizar ensaios de qualidade das matérias primas. **(8151-8194) essenciais e (8195-8210) relevantes.**

Graxas, Óleos e Desengraxantes, utilizados nos processos produtivos lubrificando, por exemplo, os conjuntos de engrenagens, os robôs, os moldes, as sopradoras, injetoras e extrusoras e outros de menor importância. **(8211-8357) essenciais e (8211-8330) relevantes.**

Instrumentos de Medição, família composta por trenas, balanças e paquímetro que medem produtos e dimensões importantes para a fabricação. **(8331-8357) relevantes.**

Manômetros, são instrumentos de medição de pressão e vácuo, utilizados principalmente em injetoras, com o objetivo de controlar o processo de injeção e para assegurar a segurança no trabalho dos operadores de máquinas e com o uso prolongado seus componentes internos sofrem fadiga e deixam de atuar. **(8364-8423) relevantes.**

Materiais de Construção, são materiais e bens necessários para manutenção das instalações prediais. **(8424-8451) relevantes.**

Matérias Primas são materiais e bens associados aos produtos, tais como soluções de limpeza, para lhe dar condição de aplicação e uso. **(8452-8469). essenciais.**

Pinos Extratores são bens com a função específica, no molde, de possibilitar extrair os produtos sem deformá-lo durante o processo produtivo. **(8470-8539) essenciais.**

Produtos Acabados fornecidos por terceiros e vendidos na condição adquirida para facilitar o uso adequado das conexões produzidas pela empresa, como por exemplo as soluções limpadoras, tesouras de corte de tubos, luvas etc. **(8540-8554) relevantes.**

Qualidade, família que abriga os calibres, fabricados sob encomenda, utilizados única e exclusivamente para controlar as dimensões dos produtos da empresa MEXICHEM e que se desgastam devido ao contato direto com o produto, durante a etapa de controle de qualidade dimensional, nos processos industriais. Esta família também abriga outros instrumentos utilizados, por exemplo, nos testes de pressão e de resistência ao impacto. **(8555-8564) essenciais.**

Resistências Elétricas utilizadas nas extrusoras e injetoras, para aquecer gradualmente a matéria prima durante os processos de extrusão ou injeção e que perdem suas propriedades físicas de aquecer, pelo tempo de uso. **(8565-8961) essenciais.**

Rolamentos, são elementos de máquinas existentes nas extrusoras, injetoras e fresadoras, moinhos e braços mecânicos automatizados e que sofrem desgaste sendo que, por recomendação dos fabricantes das máquinas, devem ser periodicamente inspecionados e em função das condições de uso devem ser trocados ou reparados. **(8962-9451) essenciais.**

Sensores, são importantes instrumentos de medição de posicionamento, de temperatura, de nível de fluidos, reflexão de raios utilizados para assegurar precisão nos procedimentos de fabricação. **(9452-9578) relevantes.**

Vedações, família que abriga os retentores, gaxetas e materiais tais como juntas e anéis de borracha utilizados para impedir vazamentos de óleo, água, ar, gases e de outros fluidos. **(9579-10234) essenciais.**

Assim prevê o RIR/99, vigente por ocasião dos fatos geradores:

Art.301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

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

§2º—Salvo 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). (sem destaque no texto original)

Art.346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I- aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II- apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III- escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV- escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto. **(sem destaque no texto original)**

Os materiais em análise são aço utilizados na confecção de moldes, adesivos, baterias, chapas e barras, componentes Mecânicos, elementos de fixação e de transmissão, facas de corte, dentre outros, sobre os quais a Fiscalização não afastou a essencialidade e relevância descrita no parecer técnico trazido aos autos pela Contribuinte.

Por sua vez, da análise dos itens acima relacionados, igualmente constata-se que tais partes e peças não têm o condão de aumentar a vida útil dos equipamentos a que são agregados, em tempo superior a 12 (doze) meses, passível de enquadrá-los como partes e peças integrantes do ativo imobilizado.

Por tais razões, considero que tais bens e serviços são utilizados como insumos, ainda que empregados indiretamente. E, considerando os fundamentos demonstrados no Item 3.1 deste voto, entendo por afastar a glosa sobre tais custos.

3.2.3. Frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente

A Fiscalização manteve a glosa de créditos originados de fretes de produtos acabados.

Justificou a Recorrente que possui sete estabelecimentos produtivos designados individualmente para tarefas e incumbências peculiares, ou seja, as atividades realizadas em um parque industrial podem não ser realizadas em outro, razão por que se faz imprescindível a transferência de produtos acabados entre essas unidades.

E, uma vez que tais deslocamentos são imprescindíveis à atividade produtiva da Recorrente, dado que a sua ausência acarretaria a paralisação ou, quando não, a deficiência do seu processo fabril, argumentou a defesa que não há dúvidas que as suas despesas correlatas (fretes, armazenagem etc.) são essenciais ou, no mínimo, relevantes ao seu processo industrial, dando ensejo, por conseguinte, ao aproveitamento de créditos de PIS/Cofins.

Com razão à defesa.

Considerando os argumentos já delineados no Item 3.1 deste voto, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre serviços de frete na transferência de produtos acabados, uma vez que se referem a serviços intermediários e necessários.

No mesmo sentido, vejamos as decisões abaixo ementadas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003. (sem destaque no texto original) (Acórdão 9303-010.123)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. **(Acórdão nº 9303-008.058)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.283).**

Destaco, ainda, o posicionando da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, exarado no v. Acórdão nº 9303-009.715, cuja Ementa abaixo reproduzo:

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZÉM GERAL.

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

No r. voto condutor do Acórdão acima citado, a Conselheira Relatora reconheceu o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou

armazém geral, conforme excerto abaixo transcrevo e peço *vênia* para fundamentar o presente voto:

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, importante recordar que insurgiu com discussões envolvendo as seguintes matérias:

Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma;

Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Quanto a essas matérias, entendo que assiste razão ao contribuinte. Eis que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos, bem como remessa para depósito fechado e armazém geral, gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “**operação**” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais os fretes ora em discussão, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Em vista do exposto, sem mais delongas, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e dar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Observo igualmente o v. Acórdão nº 9303-012.107, proferido em julgamento ao PAF nº 10920.722786/2015-86, referente à mesma Contribuinte, no qual igualmente foi reconhecido o direito creditório sobre fretes de produtos acabados, conforme Ementa a seguir:

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Considerando as mesmas razões que fundamentaram as decisões acima citadas, voto por reverter a glosa sobre tais custos.

3.2.4. Obras de Benfeitorias nos parques industriais

Concluiu a Fiscalização que nenhum dos bens descritos a título de obras de benfeitorias enquadram-se no conceito de “construções novas”, já que o benefício fiscal (aceleração do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre ativo imobilizado em 24 parcelas) se aplica apenas aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

Argumenta a defesa que o indeferimento desses créditos está em desacordo com o art. 6º da Lei nº 11.488/2007, art. 3º, IV da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003.

Todavia, não obstante os fundamentos sobre o direito creditório, o fato é que a Fiscalização esclareceu que em resposta prestada pela Contribuinte às fls. 68.687/68.688, foi entregue apenas uma planilha eletrônica de dados nomeada “*Item IV - Glosa Imobilizados*” na qual foram inseridas informações sobre os prospectos administrativos e planos gerenciais de investimentos/gastos para **determinados bens constante da planilha** nomeada “*Imob. Apos 2011*” que possuem prazo para aproveitamento em 24 (vinte e quatro) parcelas.

Todavia, não foram apresentados documentos comprobatórios relativos a obras de construção novas ou de reformas (*projeto aprovado, alvará de construção, fotos, comprovação da data de início e conclusão das obras*).

A Fiscalização esclareceu, ainda, que “os bens em análise neste tópico não são construções ou aquisições de edificações. Trataram-se, sim, de serviços de preparação de locais para instalação de equipamentos e/ou de instalações de equipamentos industriais5, além de

algumas reformas, como: reforma de telhado, com paredes de alvenaria, com drenagem pluvial.”

Com isso, não há provas que torne possível identificar o emprego de alguns bens no processo produtivo, sendo que a Recorrente deveria ter trazido aos autos outros documentos para comprovar suas alegações, no sentido de demonstrar a vinculação dos bens ativados na fabricação de seus produtos, o que não fez

Reitero que, em se tratando de crédito pleiteado pela Contribuinte, deve ser aplicada a previsão do artigo 373, I, do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Com efeito, em razão da busca pela verdade material, sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para comprovação do direito pleiteado.

Todavia, ainda que aplicada a verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 9303-007.218, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais⁷.

Por tais razões, mantenho a glosa com relação a este item.

3.2.5. Créditos Extemporâneos.

Concluiu a Fiscalização em diligência fiscal que a glosa dos créditos apropriados extemporaneamente referente ao período de apuração em dezembro de 2011 deve ser mantida, uma vez que a elaboração do Laudo Técnico de fls. 68.636/68.650 não se presta a atestar que não houve o aproveitamento em duplicidade desses créditos.

Argumenta a Recorrente que a Fiscalização se baseou numa duvidosa interpretação de que, à época da apropriação, a tomada do crédito somente poderia se dar até o término do exercício subsequente ao de referência. A Recorrente, então, apresentou o laudo em questão de boa-fé, demonstrando que tomou todos os cuidados na apropriação.

Argumentou ainda que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não impuseram qualquer limitação temporal a não ser a do prazo prescricional e, por sua vez, a prova técnica apresentada mapeou pormenorizadamente e consolidou todas as informações que integram o AI infração nº 10920-723.403/2016-78.

O Laudo Pericial em referência efetuou a composição dos lançamentos realizados nos arquivos da EFD Contribuição transmitidos ao Fisco e que foram objeto de fiscalização, concluindo que não houve desconto de créditos sobre esses ativos em períodos anteriores, não havendo, pois, duplicidade nos lançamentos efetuados.

Colaciono a conclusão apresentada no trabalho pericial:

⁷ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

III – CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, em relação ao AIIM nº 10920-723.403/2016-78, que contempla créditos extemporâneos lançados nos meses de dezembro de 2011 a dezembro de 2013, é possível afirmar que não houve lançamento em duplicidade em relação à maior parte dos créditos glosados pela fiscalização, ficando evidenciado o direito creditório por parte da empresa.

Após a finalização das análises, temos o seguinte cenário:

Linha de crédito	Total de créditos glosados no AIIM	Total de créditos extemporâneos glosados	Total de créditos extemporâneos validados	Total de créditos extemporâneos não validados
Bens e serviços	13.186.547,39	4.877.745,52	4.873.884,95	3.860,57
Ativo imobilizado	753.867,67	753.867,67	753.867,67	-
Total	13.940.415,06	5.631.613,19	5.627.752,62	3.860,57

Finalmente, é importante frisar que esse laudo não contemplou a avaliação dos aspectos legais envolvendo a forma de utilização e/ou direito creditório, mas teve apenas o objetivo de confirmar a não utilização em duplicidade dos créditos extemporâneos lançados de forma concentrada em períodos de apuração posteriores aos correspondentes fatos geradores.

Sobre o laudo técnico em referência, observou a Fiscalização que o documento intitulado “Laudo Técnico PIS/COFINS - Créditos Extemporâneos”, juntados às fls. 68.636/68.650, não faz o confronto das informações dos créditos NC Extemporâneos glosados no processo nº 10920-723.403/2016-78 com as informações das operações contidas nas obrigações acessórias dos anos-calendário de 2008 em diante (DACON’s), muito menos com as informações constantes dos arquivos digitais (demonstrativos e planilhas) que foram apresentados para amparar os créditos NC de PIS/COFINS Extemporâneos apropriados nos PA’s de 07/2010 a 11/2011 e entregues no curso da Fiscalização TDPF nº 09001.00.2014-00067-7

Observou, ainda, que o confronto realizado pelo documento juntado às fls. 68.636/68.650 demonstra, apenas, que os créditos NC classificados como extemporâneos pelo levantamento não foram utilizados em duplicidade nos PA’s de 11/2011 a 12/2013, com exceção do valor nele apontado.

Com isso, concluiu que a metodologia adotada na terceira etapa de elaboração do levantamento não é apropriada para o fim a que se destinou.

Assim constou no Laudo Pericial com relação à terceira etapa da análise:

A terceira etapa do trabalho contemplou o confronto das informações dos créditos extemporâneos que foram objeto de glosa nos Autos de Infração, com as informações detalhadas obtidas com base na EFD Contribuições, com objetivo de confirmar a existência ou não de lançamento em duplicidade desses montantes.

Para realização dessa etapa, foram construídas diversas chaves com base nas informações existentes na EFD e nos anexos dos autos de infração, de forma a individualizar os documentos objeto de análise para que fosse possível confirmar a existência ou não de dados coincidentes.

As chaves foram construídas considerando diversos critérios, abrangendo o maior e o menor número de informações possível (Nota fiscal, data, valor, CFOP, participante etc), e o resultado obtido foi submetido à análise adicional, por amostragem, de forma a confirmar sua exatidão.

Todas as chaves e análises efetuadas estão demonstradas no **anexo 3**, que apresenta a seguinte divisão:

1) Bens e Serviços

Status	Observação	Valor		
		PIS	COFINS	Soma de TOTAL
1. Validado	1.1. Créditos não apropriados no mês de emissão	735.140,35	3.386.107,32	4.121.246,71
	1.2. Créditos não apropriados no mês de emissão - Levantamento terceiros	134.254,56	618.383,74	752.638,24
1. Validado Total		869.394,91	4.004.491,06	4.873.884,95
2. Não validado	2.1. Possível lançamento em duplicidade	688,65	3.171,92	3.860,57
2. Não validado Total		688,65	3.171,92	3.860,57
Total Geral		870.083,56	4.007.662,98	4.877.745,52

A classificação adotada, considerou o seguinte:

1. Validado – Contempla os créditos que possuíam todos os requisitos para análise, sendo possível executar todos os critérios de avaliação pré-estabelecidos.

1.1. Créditos não apropriados no mês de emissão do documento fiscal – compreende a totalidade de créditos extemporâneos apurados pela empresa, que não foram objeto de lançamentos em meses anteriores ao período objeto de glosa, restando evidenciada a ausência de sua apropriação em duplicidade.

1.2. Créditos não apropriados no mês de emissão - Levantamento terceiros - compreende a totalidade de créditos extemporâneos apurados pela empresa, que não foram objeto de lançamentos em meses anteriores ao período objeto de glosa, restando evidenciada a ausência de sua apropriação em duplicidade.

Além da constatação acima, é importante ressaltar que os créditos levantados por terceiros e lançados de forma extemporânea, em sua maioria, correspondem a gastos com alimentação, plano de saúde e transporte de colaboradores, temas esses que não estavam contemplados nos parâmetros de apropriação de créditos definidos pela empresa em seu sistema ERP utilizado à época, conforme procedimento citado no início desse capítulo.

2. Não validado – Contempla os créditos que não possuíam todos os requisitos para análise, não sendo possível executar todos os critérios de avaliação pré-estabelecidos.

2.1. Possível lançamento em duplicidade – compreende as situações em que, aparentemente, houve lançamento de créditos em duplicidade.

OBS: Para confirmação das situações acima, será necessário o levantamento de informações adicionais para que seja possível afirmar quanto à inexistência de crédito em duplicidade.

2) Ativo imobilizado

Status	Observação	Valores		
		PIS	COFINS	Soma de Total
1. Validado	1.1. Crédito novos - Aproveitamento extemporâneo	134.473,69	619.393,97	753.867,67
1. Validado Total		134.473,69	619.393,97	753.867,67
Total Geral		134.473,69	619.393,97	753.867,67

Para esta linha de crédito foi necessário um controle em separado em decorrência das especificidades envolvidas. Dessa forma, a classificação adotada considerou o seguinte:

1. Validado – Contempla os créditos que possuíam todos os requisitos para análise, sendo possível executar todos os critérios de avaliação pré-estabelecidos.

1.1. Créditos novos – Aproveitamento extemporâneo – – contempla os bens cujos créditos não foram utilizados em época própria, em decorrência da ausência de atualização dos parâmetros de apropriação no sistema ERP.

Dessa forma, com base nos confrontos efetuados com as memórias de cálculo da época, foi possível confirmar que não houve desconto de créditos sobre esses ativos em períodos anteriores, não havendo, pois, duplicidade nos lançamentos efetuados.

Constata-se, portanto, que o trabalho pericial foi realizado em atenção às informações constantes de notas fiscais, confrontando com as informações detalhadas obtidas com base na EFD Contribuições e nos anexos dos autos de infração, individualizando tais documentos para confirmação da existência ou não de dados coincidentes.

Com isso, entendo que deve ser considerado o laudo pericial apontado, especialmente pelo fato de que a Fiscalização não questionou a veracidade de tais levantamentos, cingindo-se a concluir que os levantamentos apenas demonstram que os créditos extemporâneos não foram utilizados em duplicidade nos períodos de apuração de 11/2011 a 12/2013.

O § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03⁸ resguarda o direito de o contribuinte aproveitar de forma extemporânea créditos tributários, uma vez que estabelece de maneira clara que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Neste sentido já se posicionou este Tribunal Administrativo, a exemplo dos v. **Acórdãos nºs 9303-004.562 e 9303-006.248**, proferidos pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

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.

Também a EFDPIS/Cofins, 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).

No r. voto condutor do acórdão em referência, foi destacado que no Ato Declaratório Executivo ADE Cofins nº 20, de 14/03/2012, que revogou o ADE nº 34, de 2010, foi mantida a previsão para os lançamentos de créditos extemporâneos de PIS/COFINS.

Igualmente destaco o v. **Acórdão nº 9303-004.550**, proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e

⁸ 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.

Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. **(Acórdão nº 9303-004.550 – PAF: 19515.720869/2012-44)**

No Acórdão da 3ª Turma da CSRF, a Ilustre Conselheira Relatora Vanessa Marini Cecconello fundamentou seu voto condutor com a seguinte conclusão:

O advento da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, não alterou a sistemática determinada pelo §4º, art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e nº 10.833/03, pois limitou-se a dispor que os pedidos de ressarcimentos poderiam ser apurados apenas no encerramento do trimestre, o que não significa que os saldos acumulados anteriormente não poderiam ser incluídos na pretensão de ressarcimento.

Portanto, o ato normativo teve por escopo apenas estabelecer o período mínimo de um trimestre para o contribuinte solicitar o ressarcimento dos créditos acumulados, sem prejudicar os créditos apurados anteriormente a um determinado trimestre.

Destaco, ainda, o v. Acórdão nº 9303-008.635:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACTON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo 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 do Dacon por parte do contribuinte. **(Acórdão nº 9303-008.635 – PAF: 10932.720088/2012-64)**

No julgamento em referência, a Ilustre Conselheira Érika Camargo Autran assim concluiu em seu voto vencedor:

(...) 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. Refiro-me 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."

A matéria, também, já foi enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior onde foi decidido pela possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. O voto vencedor do Acórdão da lavra do Ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro detalha a posição adotada pela maioria, e peço vênia para incluir e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

No mesmo sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. RECOLHIMENTO DE IPI A MAIOR. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Se o contribuinte efetua, no Livro Registro de Apuração do IPI, um creditamento extemporâneo em determinado período de apuração, mas recolhe um valor de IPI, para esse período de apuração, apurado sem computar o crédito extemporâneo escriturado, a consequência é a formação de indébito restituível no período.

PER/DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR. CRÉDITO PREVIAMENTE ALOCADO EM DCTF NÃO RETIFICADA. PRODUÇÃO DE PROVA APÓS O INDEFERIMENTO PELA DRF. POSSIBILIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72.

Se a contribuinte não retifica DCTF na qual equivocadamente vinculou crédito posteriormente lançado em DCOMP, nem por isso a compensação deverá ser não-homologada.

Havendo início de prova quando da apresentação da manifestação de inconformidade, poderá a contribuinte, aproveitar o processo administrativo para produzir prova hábil a demonstrar o desacerto das informações prestadas na DCTF.

PER/DCOMP. RESSARCIMENTO TRIMESTRAL E RESTITUIÇÃO MENSAL. MESMOS FATOS CONTROVERTIDOS. PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

A prova pericial e documental realizada no âmbito de PER/DCOMP ressarcitória de saldo credor trimestral do IPI pode ser aproveitada em PER/DCOMP restitutória de

indébito de IPI de mês desse mesmo trimestre, uma vez que os fatos controvertidos subjacentes (idoneidade dos créditos extemporâneos lançados) são rigorosamente os mesmos. (Acórdão nº 9303-008.471 – PAF 10830.917549/2009-62)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, deve-se parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, no art. 3º, I, “b”, das Lei 10.833/2003, deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, com efeito de recurso repetitivo, devendo-se observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018. Gastos com estadia e traslado de empregados, passagens aéreas e hospedagens, cessão de mão de obra de motorista de passageiros, locação de veículos, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não havendo norma que imponha limites temporais que não o prazo de cinco anos para sua escrituração como crédito. (Acórdão nº 3401-005.961 - PAF: 12585.720316/2011-38)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos alugueis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos

locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.

BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.

Recurso voluntário provido em parte. **(Acórdão nº 3401-004.022 – PAF: 10580.731409/2013-74) (sem destaque nos texto original)**

Observo que a CSRF atualmente alterou o posicionamento e vem concluindo, por maioria de votos, pela exigência da retificação do DACON no trimestre em que o crédito extemporâneo for aproveitado. Neste sentido, cito os Acórdãos nºs 9303-010.080 e 9303-009.739.

Com a devida *vênia* ao recente direcionamento, esta Relatora filia-se ao entendimento esposado pelos respectivos votos vencidos que mantém a conclusão anterior, ou seja, sobre a desnecessidade de retificação do DACON, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, conforme votos acima reproduzidos, os quais adoto como fundamentação.

Por tais razões, diante da constatação de sua não utilização em períodos anteriores, deve ser revertida a glosa sobre os créditos extemporâneos em referência.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos itens **(i)** Bens e serviços aplicados como insumos na linha de produção, **(ii)** custos com fretes no transporte de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da Recorrente, e **(iii)** créditos extemporâneos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado

Na sessão de julgamento, o Colegiado divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, por voto de qualidade, quanto a reverter a glosa dos créditos sobre fretes no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos e, por maioria, quanto a reverter a glosa dos créditos extemporâneos.

Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

Segundo o despacho decisório, por falta de previsão legal, foram glosadas as despesas com fretes nas operações de transferência de produtos acabados. A Conselheira Relatora, por outro lado, reconheceu o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. A ilustre Relatora aduz que a jurisprudência reconhece a possibilidade de creditamento, citando para fundamentar o seu voto as considerações constantes em voto vencido de acórdão citado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual afirma, em suma, que “é de se entender que a citada despesas de frete se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda. A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “**operação**” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais os fretes ora em discussão, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.”

O Colegiado, no entanto, por voto de qualidade, divergiu desse entendimento, com as razões que passo a expor.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos não se enquadra em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus do frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período de pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou

fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.**

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

No que concerne aos créditos extemporâneos, a legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

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

(negrito nosso)

As turmas do CARF têm entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a consequente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevância formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacôn respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo nº 10380.733020/201158

Acórdão nº 3403002.717

4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DAConS, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a Recorrente não trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização, conforme atestado em diligência fiscal realizada.

Como se observa nos autos, o processo foi baixado em diligência por este Colegiado para que a Autoridade Fiscal se pronunciasse sobre os laudos juntados que tratavam

sobre os créditos extemporâneos. A Autoridade Fiscal apresentou as seguintes considerações sobre o tema (e-fls. fls. 68711/68712):

(...)

p) Dessa forma, e como relatado no documento intitulado “Laudo Técnico PIS/COFINS - Créditos Extemporâneos”, juntados às fls. 68.636/68.650, os créditos NC de PIS/COFINS classificados como extemporâneos, cujas informações estão demonstradas na letra “n” acima, são considerados “VALIDADOS” pois não foram apropriados no mês de emissão: PA’s 04/2009, 03/2009, 05/2009 e 01/2009, respectivamente.

q) Contudo, CONSTATA-SE que a classificação adotada no Anexo 3, de que a operação enquadra-se como “1.1 Créditos não apropriados no mês de emissão”, e conforme demonstrado no excerto da letra “o” acima, é totalmente improcedente, pois, como vimos, o procedimento efetuado na terceira etapa de elaboração do Levantamento consistiu no confronto dos créditos NC extemporâneos com as informações das operações declaradas pela empresa nas EFD’s Contribuições dos PA’s dos anos-calendário de 2012 e 2013, além das operações contidas no arquivo digital nomeado “Memória de cálculo - Levantamento de crédito terceiros.xlsx”, integrante do Anexo 4. Esta constatação se aplica para todos os créditos NC classificados como extemporâneos e constantes do Anexo 2.

r) Portanto, o documento intitulado “Laudo Técnico PIS/COFINS - Créditos Extemporâneos”, juntados às fls. 68.636/68.650, não faz o confronto das informações dos créditos NC Extemporâneos glosados no processo nº 10920-723.403/2016-78 com as informações das operações contidas nas obrigações acessórias dos anos calendário de 2008 em diante (DACON’s), muito menos com as informações constantes dos arquivos digitais (demonstrativos e planilhas) que foram apresentados para amparar os créditos NC de PIS/COFINS Extemporâneos apropriados nos PA’s de 07/2010 a 11/2011 e entregues no curso da Fiscalização TDPF nº 09001.00.2014-00067-7.

s) A afirmação de que os créditos NC extemporâneos glosados no processo nº 10920-723.403/2016-78 não foram utilizados em duplicidade em períodos anteriores, como é o objetivo a que se propôs o documento intitulado “Laudo Técnico PIS/COFINS - Créditos Extemporâneos”, juntados às fls. 68.636/68.650, conforme excerto abaixo, só se comprova quando confrontados com as operações constantes das obrigações acessórias relativas aos períodos de apuração coincidentes com a data de emissão ou com a data de competência do documento que respalda a pretensa apropriação do crédito NC extemporâneo.

t) O confronto realizado pelo documento juntados às fls. 68.636/68.650 demonstra, apenas, que os créditos NC classificados como extemporâneos pelo Levantamento não foram utilizados em duplicidade nos PA’s de 11/2011 a 12/2013, com exceção do valor nele apontado.

u) Portanto, está demonstrado que a metodologia adotada na terceira etapa de elaboração do Levantamento não é apropriada para o fim a que se destinou.

Conforme se observa, o Auditor concluiu que o Laudo apenas indica que os créditos apurados nos PA’s 04/2009, 03/2009, 05/2009 e 01/2009 não foram utilizados em duplicidade nos PA’s de 11/2011 a 12/2013, mas nada afirma sobre o que ocorreu entre o período de apuração do crédito e o período no qual ele foi utilizado extemporaneamente, sendo justamente essa a principal questão a ser esclarecida.

Dessa forma, entendo que não consta nos autos prova hábil para se assegurar que o crédito extemporâneo pleiteado não tenha sido utilizado em duplicidade

Vale repetir que se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos de prova apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida quanto aos créditos extemporâneos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo, Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Cynthia Elena de Campos, ousou dela discordar quanto à decisão de que “*deve ser revertida a glosa sobre os créditos extemporâneos*”. Vejamos os fundamentos da decisão:

Constata-se, portanto, que o trabalho pericial foi realizado em atenção às informações constantes de notas fiscais, confrontando com as informações detalhadas obtidas com base na EFD Contribuições e nos anexos dos autos de infração, individualizando tais documentos para confirmação da existência ou não de dados coincidentes.

Com isso, entendo que deve ser considerado o laudo pericial apontado, especialmente pelo fato de que a Fiscalização não questionou a veracidade de tais levantamentos, **cingindo-se a concluir que os levantamentos apenas demonstram que os créditos extemporâneos não foram utilizados em duplicidade nos períodos de apuração de 11/2011 a 12/2013.**

Ocorre que este Tribunal Administrativo reconhece a possibilidade de apropriação de tais créditos fora do mês de competência, desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores, como de fato ocorreu no caso em análise.

Ademais, a legislação permite a apropriação de créditos de PIS/COFINS mesmo fora do período de apuração.

Entretanto, ao analisar os autos do processo, alcancei conclusão diametralmente oposta à da ilustre Relatora, pelas razões a seguir declinadas.

Esta Turma 3402, embora com composição distinta, decidiu, na sessão de 23/07/2019, converter o julgamento em diligência, através da Resolução nº 3402-002.194 (fls. 68615/68628) nos seguintes termos:

3.8. Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

a) **Analisar os documentos comprobatórios** apresentados com as peças de Impugnação e Recurso Voluntário pela Contribuinte, **bem como Laudos Periciais** e demais documentos de fls. 68.517-68.612;

b) Caso necessário, intimar a Contribuinte para prestar esclarecimentos e documentos adicionais que se fizerem necessários;

(...)

e) Elaborar Relatório Conclusivo sobre as apurações e resultado da diligência;

f) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias;

g) Após, intimar a PGFN para manifestar-se sobre os documentos de fls. 68.517 a 68.612, bem como sobre o resultado da diligência.

Em relação especificamente ao laudo mencionado pela Relatora, no qual ela se baseou para conceder o direito pleiteado, o resultado da diligência se deu nos seguintes termos (fls. 68711/68712):

p) Dessa forma, e como relatado no documento intitulado “Laudo Técnico PIS/COFINS - Créditos Extemporâneos”, juntados às fls. 68.636/68.650, os créditos NC de PIS/COFINS classificados como extemporâneos, cujas informações estão demonstradas na letra “n” acima, são considerados “VALIDADOS” pois não foram apropriados no mês de emissão: PA’s 04/2009, 03/2009, 05/2009 e 01/2009, respectivamente.

q) Contudo, CONSTATA-SE que a classificação adotada no Anexo 3, de que a operação enquadra-se como “1.1 Créditos não apropriados no mês de emissão”, e conforme demonstrado no excerto da letra “o” acima, é totalmente improcedente, pois, como vimos, o procedimento efetuado na terceira etapa de elaboração do Levantamento consistiu no confronto dos créditos NC extemporâneos com as informações das operações declaradas pela empresa nas EFD’s Contribuições dos PA’s dos anos-calendário de 2012 e 2013, além das operações contidas no arquivo digital nomeado “Memória de cálculo - Levantamento de crédito terceiros.xlsx”, integrante do Anexo 4. Esta constatação se aplica para todos os créditos NC classificados como extemporâneos e constantes do Anexo 2.

r) Portanto, o documento intitulado “Laudo Técnico PIS/COFINS - Créditos Extemporâneos”, juntados às fls. 68.636/68.650, não faz o confronto das informações dos créditos NC Extemporâneos glosados no processo nº 10920-723.403/2016-78 com as informações das operações contidas nas obrigações acessórias dos anos-calendário de 2008 em diante (DAFON’s), muito menos com as informações constantes dos arquivos digitais (demonstrativos e planilhas) que foram apresentados para amparar os créditos NC de PIS/COFINS Extemporâneos apropriados nos PA’s de 07/2010 a 11/2011 e entregues no curso da Fiscalização TDPF nº 09001.00.2014-00067-7.

s) A afirmação de que os créditos NC extemporâneos glosados no processo nº 10920-723.403/2016-78 não foram utilizados em duplicidade em períodos anteriores, como é o objetivo a que se propôs o documento intitulado “Laudo Técnico PIS/COFINS - Créditos Extemporâneos”, juntados às fls. 68.636/68.650, conforme excerto abaixo, só se comprova quando confrontados com as operações constantes das obrigações acessórias relativas aos períodos de apuração coincidentes com a data de emissão ou com a data de competência do documento que respalda a pretensa apropriação do crédito NC extemporâneo.

t) O confronto realizado pelo documento juntados às fls. 68.636/68.650 demonstra, apenas, que os créditos NC classificados como extemporâneos pelo Levantamento não foram utilizados em duplicidade nos PA’s de 11/2011 a 12/2013, com exceção do valor nele apontado.

u) Portanto, está demonstrado que a metodologia adotada na terceira etapa de elaboração do Levantamento não é apropriada para o fim a que se destinou.

Ou seja, o Laudo apenas indica que os créditos apurados nos PA’s 04/2009, 03/2009, 05/2009 e 01/2009 não foram utilizados em duplicidade nos PA’s de 11/2011 a 12/2013, mas nada afirma sobre o que ocorreu entre o período de apuração do crédito e o período no qual ele foi utilizado extemporaneamente, sendo justamente essa a principal questão a ser esclarecida.

Por exemplo, vamos supor que um contribuinte possui créditos referentes a aquisições de insumos realizadas no 1º trimestre de 2010, porém não escriturou estes créditos neste trimestre, por equívoco. Posteriormente, ainda dentro do prazo prescricional, percebendo

seu erro, deseja utilizar tais créditos. O procedimento correto seria retificar as declarações referentes a este 1º trimestre de 2010, acrescentando seu crédito. Contudo, o contribuinte decidiu escriturar tais créditos, vamos supor, no 4º trimestre de 2010, de forma extemporânea.

Ora, se o contribuinte tivesse feito o procedimento correto, o próprio Sistema de Controle de Créditos e Compensações (SCC), sistema informatizado desenvolvido pela Receita Federal justamente com o objetivo de realizar toda essa análise, verificaria o saldo disponível no trimestre de referência e atualizaria todos os saldos posteriores. No entanto, o contribuinte não realizou as retificações obrigatórias, e busca comprovar que o crédito não foi utilizado em duplicidade (por exemplo, por dedução na escrita fiscal e também em pedido de ressarcimento) por meio do referido laudo pericial.

Assim, conforme demonstrado na diligência solicitada, o laudo apenas “tenta” fazer a prova de não aproveitamento em duplicidade nos PA’s de 11/2011 a 12/2013, sem qualquer demonstração sobre o comportamento do saldo credor do contribuinte entre todo o período que vai da geração do crédito (PA’s 04/2009, 03/2009, 05/2009 e 01/2009) e o de efetiva utilização do crédito através de ressarcimento/compensação.

Além disso, o Laudo Técnico não faz o confronto das informações dos créditos NC Extemporâneos glosados no processo nº 10920-723.403/2016-78 com as informações das operações contidas nas obrigações acessórias dos anos calendário de 2008 em diante (DAFON’s), muito menos com as informações constantes dos arquivos digitais (demonstrativos e planilhas) que foram apresentados para amparar os créditos NC de PIS/COFINS Extemporâneos apropriados nos PA’s de 07/2010 a 11/2011 e entregues no curso da Fiscalização TDPF nº 09001.00.2014-00067-7.

Por fim, há mais uma questão a ser levantada em relação ao laudo pericial acostado pelo recorrente.

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, estava vigente a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012, mas preservando o seu teor:

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008

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 dá 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**.

(...)

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

Art. 27. 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 no desconto de débitos das respectivas contribuições**, poderão ser objeto de ressarcimento, **somente após o encerramento do trimestre-calendário**, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes 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; ou

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

(...)

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 1º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II do caput e do § 3º do art. 27, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º (primeiro) trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:**I - referir-se a um único trimestre-calendário; e****II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário**, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

(...)

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

Art. 42. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

(...)

§ 5º O saldo credor acumulado, na forma do inciso II do caput e do § 4º, no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º (primeiro) trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser utilizado para compensação a partir de 19 de maio de 2005.

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

(...)

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

Quanto à retificação dos DACONs, há previsão expressa na Instrução Normativa SRF nº 590, de 22/12/2005, posteriormente revogada, sucessivamente, pelas Instruções Normativas RFB nº 940, de 19/05/2009 e nº 1.015, de 05/03/2010, mas preservando o seu teor:

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

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

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

SEÇÃO I

Disposição Preliminar

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

(...)

SEÇÃO III

Normas Complementares

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

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 DAICON/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 DACON no prazo de 05 anos. Tal fato é admitido pela própria agravante.

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

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.

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 Belize, Terceira Turma, DJe 4/12/2020; AgInt no AREsp 1.642.570/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 27/11/2020.

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

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 900, de 30/12/2008 (posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012, mas preservando o seu teor), norma que, como visto, disciplina os institutos tributários da restituição, ressarcimento e compensação:

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

Art. 76. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação gerados a partir do programa PER/DCOMP, **deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de documento retificador** gerado a partir do referido Programa.

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

Art. 77. O pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso 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, observado o disposto nos arts. 78 e 79 no que se refere à Declaração de Compensação**.

Art. 78. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário em meio papel **somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento** e, ainda, da inoccorrência da hipótese prevista no art. 79.

Art. 79. **A retificação** da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário em meio papel **não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado** mediante a apresentação da Declaração de Compensação à RFB.

Nos arts. 78 e 79 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 quando 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 cumprir as obrigações acessórias estabelecidas pela lei é inconteste; a ela devem se submeter todos os contribuintes, nos termos dos arts. Do CTN:

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. 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.

(...)

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

A necessidade de retificação dos DAConS e DCTFs 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 desvinculada 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 PER/COMP. Este demonstrativo é complementado, quando for o caso, pelo **RELACIONAMENTO DE NOTAS FISCAIS COM CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITOS POR ENTRADAS NO PERÍODO** ou pelo Relatório Fiscal anexado 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	41193.38560.140410.1.7.01-8907
Mensal,Nov/2006	2.672.024,85	765.123,41	232.908,16	3.204.240,10	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8907
Mensal,Dez/2006	3.204.240,10	558.140,15	1.817.736,36	1.944.643,89	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8907
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 o Laudo Pericial trazido aos autos pelo contribuinte, verifico que não há nenhuma memória de cálculo demonstrando, de forma inequívoca, que a utilização do crédito pleiteado ocorreu da forma acima exemplificada.**

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.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares