



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.905141/2010-22
ACÓRDÃO	3401-013.678 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SADIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A Súmula 217 do CARF veda expressamente a apuração de crédito básico de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes - DACON e DCTF, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

PIS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL A SER APLICADO. FUNÇÃO DO PRODUTO FABRICADO.

Deve ser observada a natureza do produto fabricado, e não dos insumos adquiridos, para se buscar a definição do percentual a ser aplicado de crédito presumido da agroindústria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do Recurso Voluntário para no mérito dar parcial provimento, conforme a seguir: Crédito em decorrência de custos com materiais de limpeza e desinfecção. Dar provimento, por unanimidade de votos. Crédito decorrente da aquisição de pallets. Dar provimento, por unanimidade de votos aos créditos decorrentes da aquisição de pallets one way. Crédito presumido do PIS/COFINS correspondente a 60% em função do produto fabricado. Dar provimento, por unanimidade de votos. Materiais de EPI. Dar provimento, por unanimidade de votos. Crédito Extemporâneo de Energia Elétrica. Negar provimento, por qualidade. Vencidos os Conselheiros Mateus Soares de Oliveira (relator), Laercio Cruz Uliana Júnior e George da Silva Santos. Crédito de despesas com Máquinas e Equipamentos Alugados de Pessoa Jurídica. Negar provimento, por unanimidade de votos. Crédito de Fretes de Produtos Semi Elaborados e Acabados entre a Empresa. Dar provimento, por maioria de votos, para reverter as glosas dos fretes de apenas de produtos semielaborados. Vencida a Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio que negava provimento. Créditos de Encargos de Depreciação do Ativo Imobilizado. Negar provimento, por unanimidade. Ajustes Positivos de Crédito. Negar provimento, por qualidade. Vencidos os Conselheiros Mateus Soares de Oliveira (relator), Laercio Cruz Uliana Júnior e George da Silva Santos. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente). Ausente o conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído pelo Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em face da r. decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade. O objeto deste processo reside no direito creditório de PIS/PASEP Exportação abrangendo o período do 1º Trimestre de 2006.

As razões de inconformismo presentes no Recurso combatem as seguintes glosas mantidas em sede de julgamento da decisão de primeiro grau

- a) Uniformes, artigos do vestuário, equipamentos de proteção de empregados — material de uso pessoal: luva, avental, respirador, manga de proteção, absorvente higiênico, bota, botina, protetor auricular, máscara, lençol, meia, óculos, sandália, sapato, touca, capacete, japonsa.
- b) Materiais de limpeza/desinfecção: Detergente, cloro, desinfetante, sabonete, vassouras;
- c) Produtos para movimentação de cargas/embalagens utilizadas para transporte: Pallet, folha de papel crepe, papel ondulado.
- d) Combustíveis: Hexano, óleo de xisto, GLP, diesel. Utilização em Automóveis, Empilhadeiras e no transporte de mercadorias;
- e) Ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos: lubrificantes, faca, gás refrigerante, mangueira, nitrogênio, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, correia, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula;
- f) Outras Aquisições: Soda cáustica, terra ativada, terra clarificante, ácido clorídrico, ácido peracético;

Além de impugnar estes pontos, o recurso ainda traz as rubricas da energia elétrica, despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, violações principiológicas e crédito presumido.

Em sede de julgamento realizada na data de 25 de Fevereiro de 2016 esta Egrégia Corte por meio da Resolução nº 3201000.581, cuja proposta promovida pela Conselheira Relatora foi aprovada por unanimidade, entendeu pela conversão em diligência nos termos que se seguem:

Voto- Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

A Recorrente pleiteia o direito aos créditos referentes ao regime não cumulativo de PIS e Cofins, do primeiro trimestre de 2006, que foram integralmente denegados pela decisão recorrida:

Despesas- com partes e peças de reposição e serviços de manutenção

Despesas com equipamentos de proteção.

Despesas com manutenção predial.

Despesas com fretes entre estabelecimentos.

Aquisições não tributadas.

Despesas com combustíveis e lubrificantes, no transporte de mercadorias entre estabelecimentos, ou seu deslocamento dentro do mesmo estabelecimento

Não obstante, compulsando-se os autos, não foram localizadas quaisquer provas ou documentos referentes aos créditos pleiteados, sendo que, ao se analisar o Despacho Decisório n. 256/2011, fls. 44, constata-se que todos o acervo probatório vinculado a esses créditos, encontra-se em outro processo administrativo, como se depreende:

O processo fiscal no 10925.905142/201077 — COFINS — Exportação — 1º trimestre/2006, interessado "Sadia S.A.", foi utilizado para organizar e arquivar a documentação comprobatória do direito creditório. Neste Despacho Decisório, aquele processo será referenciado como "processo arquivo".

Ao se perquirir sobre o andamento processual do referido "processo arquivo", verifica-se que já foi objeto de julgamento por esse órgão, atualmente aguardando análise dos recursos especiais da Recorrente e da Fazenda Nacional.

Ainda, constata-se que o período de apuração dos créditos apreciados alhures são os mesmos, bem como coincidentes algumas das rubricas, como se depreende da ementa....

Processo nº 10925.905142/201077 Acórdão nº 3302002.025 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 23 de abril de 2013

Matéria Cofins Não-Cumulativa Declaração de Compensação Recorrente SADIA S. A. Recorrida FAZENDA NACIONAL ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

Em face do exposto, demonstra-se imprescindível que o processo administrativo n. 10.925.905142/201077 e o presente sejam apensados, em vista da necessidade de apreciação das provas do crédito, para se evitar que sejam novamente apreciadas questões que já foram objeto de análise, e para se permitir que haja consistência e segurança jurídica na presente decisão.

Assim, voto por converter o julgamento em diligência, para que o seja juntada cópia do processo administrativo n. 10.925.905142/201077 ao presente processo, para que, após, seja possível o prosseguimento do julgamento.

O atendimento da diligência foi realizado as fls. 427, ocasião em que ocorreu o respectivo apensamento dos autos nº 10.925.905142/201077 a este processo.

Eis o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Mateus Soares de Oliveira**, Relator.

O Recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Do Mérito

a) Das violações principiológicas;

Não conheço do recurso no tocante as violações principiológicas, o que se faz em respeito e adotando como fundamento a Súmula CARF nº 02. Eis a sua redação:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

b) Do Julgamento proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da 3ª Seção em sede do julgamento do Processo nº 10.925.905142/201077;

Considerando o teor da Resolução nº 3201000.581, especificamente no sentido de que todas as provas deste processo se encontram nos autos que foram anexados a estes, mesmo em respeito ao princípio da segurança jurídica, adotar-se-ão todos os fundamentos externados em sede do julgamento pela Câmara Superior, especificamente, Acórdão nº 9303008.216, sob relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Eis a ementa do Acórdão:

ASSUNTO: COFINS - Período de apuração: 01/01/2006a31/03/2006 -

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

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. 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.

COFINS CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL A SER APLICADO. FUNÇÃO DO PRODUTO FABRICADO.

Deve ser observada a natureza do produto fabricado, e não dos insumos adquiridos, para se buscar a definição do percentual a ser aplicado de crédito presumido da agroindústria.

Como resultado deste julgamento, o colegiado decidiu que:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

No mérito, acordam, (i) por unanimidade de votos, em reconhecer o direito ao crédito com relação aos seguintes itens:

- (a) custos com materiais de limpeza e desinfecção;
- (b) despesas decorrentes de frete utilizados para o transporte de insumos e de produtos em elaboração;
- (c) aquisição de produtos para movimentação de carga pallets; e
- (d) aquisição de combustível empregado em máquinas e equipamentos, óleo diesel;

(ii) por unanimidade de votos, em dar provimento para reconhecer que o percentual a ser aplicado para cálculo do crédito presumido de PIS/COFINS corresponde a 60% em função do produto fabricado e

(iii) por maioria de votos, em dar provimento com relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidos os conselheiros Andrada Márcio

Canuto Natal (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento.

Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao frete de produtos acabados (ii i), a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

Em prol da segurança jurídica, adotar-se-ão como fundamentos o provimento das respectivas rubricas, salientando que no presente processo se discute Contribuição para o PIS/PASEP e naquele de onde se adota a decisão, discutiu-se a COFINS. O período de apuração é o mesmo. Todavia, a decisão do Recurso Voluntário daquele processo (Acórdão nº 3302002.025) é datado de 23 de abril de 2013.

Embora o pedido seja o mesmo (Restituição) as rubricas pleiteadas neste processo vão além daquelas discutidas naqueles autos, motivo pelo qual elas serão abordadas e julgadas nos tópicos que se seguem.

2.1 ENERGIA ELÉTRICA

A decisão da DRJ, ao manter a glosa realizada quando do despacho decisório, entendeu pela impossibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos no tocante a energia elétrica, sob o fundamento de impossibilidade de aproveitá-lo em janeiro de 2006 na medida em que os gastos eram referentes a dezembro de 2005.

Sem razão a decisão recorrida, motivo pelo qual deve ser reformada. A propósito, cita-se o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/2003:

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Em momento algum foi alegado pela fiscalização a ausência probatória. Foi uma interpretação jurídica da legislação que, todavia, encontra-se ultrapassada e merecedora de revisão em sede deste voto.

A propósito, em excelente voto o Conselheiro Hécio Lafetá Reis assim se pronunciou (Acórdão nº 3201-010.151):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008 NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITO. Na não cumulatividade das contribuições sociais, podem ser descontados créditos, devidamente comprovados, relativos a aquisições de bens para revenda e a insumos aplicados

na produção ou na prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido os bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e se tratar, em regra, de aquisição devidamente tributada. **CRÉDITO. ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGO DO USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (EUST). ENCARGO DE SERVIÇOS E SISTEMAS (ESS). POSSIBILIDADE.** Na apuração da contribuição não cumulativa, relativa à prestação de serviço de distribuição de energia elétrica, pode ser descontado crédito a título de insumo calculado sobre o Encargo do Uso do Sistema de Transmissão (EUST) e o Encargo de Serviços e Sistemas (ESS), mas desde que devidamente comprovado e observados os demais requisitos da lei. **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.** A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos da lei. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008 EMENTA. DESNECESSIDADE DE REPRODUÇÃO. Por se referir aos mesmos fatos e à mesma fundamentação legal que ensejaram o lançamento de ofício da Cofins, dispensa-se aqui a reprodução da ementa de mesmo teor. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008 ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Sendo assim, merece provimento esta rubrica para aproveitamento extemporâneo de créditos decorrentes de despesas com a energia elétrica desde que comprovada a sua não utilização em período anterior.

2.2 DESPESAS COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ALUGADOS DE PESSOA JURÍDICA

No tocante a esta rubrica observa-se que a decisão recorrida manteve a glosa de bens em que o contribuinte, muito embora tenha apresentado relação dos produtos a fiscalização, deixou de demonstrar e fazer a correlação da utilização deles nas máquinas e nos equipamentos utilizados na produção dos bens destinados a venda.

Neste aspecto, faz-se a seguinte transcrição:

Observase, contudo, que a interessada possui entendimento de que toda e qualquer aquisição de peças de reposição de máquinas e equipamentos gera direito a crédito, e desta forma apresenta seus documentos contábeis e suas declarações ao Fisco. A própria manifestação de inconformidade apresenta uma lista de bens aos quais a interessada entende possuir direito a creditamento, todavia sem qualquer indicação da forma como estes elementos estão inseridos em seu processo produtivo – quais máquinas eles são utilizados e de forma é feita esta utilização, por exemplo. Desta forma, e tendo em visto o disposto no item 1.1 deste voto, que

explicita que, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, ao contribuinte cumpre o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito, entendemos

que a contribuinte não trouxe aos autos elementos passíveis de comprovar que e suas aquisições efetivamente geram direito a créditos. Simplesmente arrolar diversos bens adquiridos sem demonstrar que os mesmos correspondem à hipótese legal de creditamento, ou seja, de que os mesmos constituem insumos de seu processo produtivo, não faz prova passível de comprovar seu direito creditório.

Desta forma, mantém-

se a glosa promovida pela autoridade fiscal em relação a materiais utilizados em máquinas e equipamentos.

Não se ignora a existência do laudo apresentado pelo recorrente, mas é preciso registrar que não houve a efetiva demonstração de como estes bens seriam utilizados, em qual momento, motivo pelo qual não houve a devida demonstração.

Portanto, nego provimento.

2.3 FRETES NA VENDA E ARMAZENAGEM

As despesas com fretes para fins de exportação até o porto, nada mais representam do que custos com fretes de vendas, motivo pelo qual seus custos devem conferir o direito ao contribuinte de creditar-se dos mesmos, sendo que a mesma regra aplica-se aos locais apropriados para fins de armazenamento dos produtos, até mesmo porque se trata de alimentos.

Importante consignar que o frete na operação de venda deste tipo de negócio é essencial e relevante para o desenvolvimento das atividades da empresa, posto que se trata de alimentos que, por sua vez, necessitam de transporte em veículos adequados para tal finalidade.

E o mesmo se diga em relação ao armazenamento, até mesmo porque necessitam de locais apropriados para este tipo de alimento, fato que, inclusive, faz com que estas empresas tenham gastos diferenciados (mais altos) em terminais de armazenamento por força da estrutura utilizada para manutenção da qualidade destes produtos.

2.4 FRETES DE PRODUTOS SEMI ELABORADOS E ACABADOS ENTRE A EMPRESA

A este respeito a decisão recorrida entendeu pela manutenção das glosas ao equiparar o frete de produtos acabados e semielaborados entre as unidades da mesma empresa.

Pois bem, feito este histórico, infere-se que a legislação posta expressamente permite o creditamento de valores

relativos a fretes, nos casos em que estes estejam inequivocamente associados a operações de venda, ou seja, que sejam utilizados na operação de transporte na venda de mercadorias ao cliente adquirente. Quando se trata de trans

porte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, seja de produto acabado ou em elaboração, seja de materiais pertencentes ao ativo imobilizado, todavia, inexistente previsão normativa para o creditamento. Assim sendo, a glosa promovida pela DRF/Joaçaba não merece reparos.

No tocante aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte, não há espaço para digressões em razão do disposto na própria Súmula CARF nº 217 do Egrégio CARF. Eis a sua redação:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Todavia tal regra não é aplicável aos produtos em elaboração, motivo pelo qual a decisão da DRJ deve ser revista neste ponto.

Portanto, dou provimento para reverter a glosa sobre o frete de produtos em elaboração entre as unidades do contribuinte.

2.5 ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO ATIVO IMOBILIZADO

Parte da glosa mantida pela decisão da DRJ se deve ao fato do contribuinte ter alocado as despesas de bens que não estão diretamente atrelados a produção de bens destinados a venda. Neste cenário incluem-se, a título ilustrativo, notebooks, cadeiras, poltronas, ar-condicionado, impressora, dentre outros. Correta a decisão da DRJ.

A propósito, necessário registrar que no próprio Acórdão recorrido consta a informação da reversão da glosa em relação a determinados itens, dos quais constam nos autos prova não só das despesas, mas, especialmente, da relação dos mesmos para com o processo produtivo.

Neste sentido:

No tocante a glosa de créditos referente a aquisição de determinados ativos imobilizados da empresa por entender não serem estes destinados a produção, a firma a interessada que: Ora, no caso do gerador e transformador estes tem a finalidade de, o primeiro, gerar energia elétrica e, o segundo, estabilizar a tensão gerada, para abastecimento da linha de produção quando de eventual queda da energia da rede externa, medida necessária a empresa em razão da perecibilidade de seus produtos, que não podem ser preservados a não serem em temperaturas baixas alcançadas pela transformação da energia elétrica em frio através de suas câmaras frigoríficas.

Como se verifica, tratasse de equipamentos diretamente relacionadas ao processo produtivo, não sendo razoável negar-lhes o crédito, haja vista a sua imprescindibilidade no processo produtivo da recorrente. Os demais itens citados, da mesma forma, estão diretamente relacionados com a manufatura dos produtos da recorrente, face os mesmos estarem diretamente ligados ao processo produtivo da mesma, devendo, portanto, ter

reconhecido o direito ao crédito a eles correspondente. Em relação ao alegado, tendo em vista a atividade da interessada, mostrase correto seu entendimento em

relação aos geradores e transformadores serem utilizados em seu processo produtivo, razão pela qual concedese os créditos solicitados, conforme exposto nos quadros abaixo...

Do exposto, entende-se que a decisão recorrida não merece ser reformada, posto que já reverteu parte das glosas pleiteadas pelo recorrente.

Portanto, nego provimento.

2.6 AJUSTES POSITIVOS DE CRÉDITO

Com a devida vênia entende-se de forma diferente da decisão recorrida que, ao manter as glosas, assim se fundamentou sua posição:

A lide restringese a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos. Conforme já exposto no item 3 deste voto, em sendo vedada a apropriação extemporânea de créditos, a contribuinte não possui direito ao ressarcimento destes créditos no 1º trimestre de 2006, de forma que se mostra correta a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Na medida em que este relator já concedeu o direito ao aproveitamento de créditos extemporâneos, no presente caso referente a energia elétrica, entende-se perfeitamente possível o ajuste positivo de crédito para fins de apuração dos mesmos.

Sendo assim, dou provimento.

3.DO DISPOSITIVO.

Isto posto, não conheço do recurso no tocante as violações principiológicas e, na parte conhecida, dou parcial provimento para fins de reversão das seguintes glosas:

1)Direito de crédito em decorrência de custos com materiais de limpeza e desinfecção;

2)Direito ao crédito decorrente da aquisição de pallets; e

3) O Percentual a ser aplicado para cálculo do crédito presumido do PIS/COFINS corresponde a 60% em função do produto fabricado.

4) Frete utilizados para o transporte de insumos e de produtos em elaboração dentro do ciclo de produção.

5) Frete de venda e armazenagem.

6) Crédito Extemporâneo de Energia Elétrica.

7) Materiais de EPI.

8) Direito a Apuração do Ajuste Positivo de Crédito.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheira, **Ana Paula Giglio**, Redatora designada.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente daquele adotado apenas quanto à reversão da glosa dos créditos extemporâneos de dispêndios com energia elétrica e créditos referentes a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e, como consequência negar provimento ao pedido de ajustes positivos de créditos que lhe seriam decorrentes.

A primeira questão diz respeito à possibilidade de apuração e aproveitamento de créditos extemporâneos.

O crédito básico das contribuições surgiu com as Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003 (art. 3º), para fins de redução do valor devido apurado no período, prevendo que o crédito não aproveitado em um mês poderia ser aproveitado pela contribuinte em meses subsequentes:

Lei nº 10.637/2002

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) (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

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, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

(...)

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

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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

II. dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III. dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

(...)

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

Como se vê, do valor da contribuição apurado em cada mês é permitido o desconto de créditos básicos e, existindo saldo de crédito básico resultante, esse poderá ser aproveitado nos meses subsequentes também para desconto do valor devido da contribuição apurada em cada período posterior. Isso significa que se deve respeitar a ordem lógica da norma citada acima: primeiro apurar o crédito básico dentro do mês de origem (fato gerador do crédito) para depois aproveitar eventual saldo de crédito básico nos meses subsequentes.

Não resta dúvida, portanto, que a apropriação do crédito deverá ser feita no mês da ocorrência do seu fato gerador. Afinal, como expressamente consignado, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista sobre o valor dos bens e serviços adquiridos no mês e das despesas incorridas no mês. Relativamente aos encargos de depreciação e amortização, os créditos serão apurados sobre os encargos incorridos no mês. Enfim, a lógica dos créditos segue fielmente o princípio da competência contábil.

Quanto à alegação da defendente de que não há necessidade de retificar os Dacon e as DCTF dos períodos de apuração do fato gerador dos dispêndios, deve-se inicialmente lembrar que nos termos do § 1º do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a apuração e a

demonstração dos créditos oriundos da não cumulatividade deve obedecer ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

Desta forma, o momento em que a contribuinte pode calcular o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser de acordo com as situações dispostas nos incisos do § 1º do art. 3º das mencionadas leis. No caso, a regra está no inciso I e II do mencionado § 1º, devendo ser apropriado no Dacon do mês em que o bem ou o serviço foi adquirido ou em que o custo e despesas foram incorridos.

Uma vez apurado o direito creditório e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o seu aproveitamento em meses subsequentes, nos termos do § 4º do art. 3º das referidas leis. No entanto, tal dispositivo não possibilita que possam ser levados para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas tão somente que os créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração possam ser descontados das contribuições devidas nos meses subsequentes.

Assim, resta claro que os contribuintes podem utilizar os créditos de forma extemporânea, ou seja, em momento posterior que não seja o do mês de apuração, mas, consoante se verifica na legislação de regência, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências (datas de ocorrências dos fatos geradores dos créditos). Extrai-se daí que, na detecção de erros em relação à escrituração/apropriação dos créditos, o procedimento correto é o de retificação da escrituração e não, como entende a Interessada, de reconhecimento dos créditos quando entender mais conveniente.

Observe-se que esse posicionamento encontra fundamento nas práticas contábeis geralmente aceitas, no próprio princípio da competência contábil, o qual, ressalte-se, deve ser observado em qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem, e, de forma específica, na NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.179, de 2009.

A simples inserção dos créditos em períodos de apuração (competências) diferentes dos de ocorrência dos fatos que lhes deram causa afronta diretamente o princípio da competência contábil e a norma contábil acima citada, uma vez que, conforme demonstram os documentos e informações constantes do processo, os créditos referenciados pela interessada são facilmente determináveis, ou seja, a contribuinte consegue determinar, de modo elementar, a que competências se referem.

Note-se, também, que o mesmo posicionamento é adotado em relação às obrigações acessórias (Dacon e DCTF). Nesse sentido, verifica-se que a Instrução Normativa SRF nº 590, de 2005 (assim como todas as Instruções Normativas que a sucederam) prevê que o sujeito

passivo, ao realizar a retificação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições (Dacon), deve realizar, também, a retificação da Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF). Ou seja, diante da apuração de equívocos relacionados à apuração das contribuições para o PIS e à Cofins, o dever do sujeito passivo é o de retificar tanto os Dacon quanto as DCTF a eles relativos, e não simplesmente reconhecer os créditos não reconhecidos em meses anteriores em demonstrativos (Dacon e DCTF) de períodos subsequentes. Esse requisito, observe-se, está evidenciado na Solução de Consulta Cosit nº 73/2012, cuja ementa transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

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

É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

Ressalte-se, aliás, que a retificação do Dacon é exigida não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no Dacon original, devendo-se atentar, principalmente, para o fato de que os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito. Trata-se, pois, de ficar demonstrado com precisão que o crédito está constituído e, o mais importante, que o crédito não foi utilizado em períodos anteriores, condição *sine qua non* para o aproveitamento futuro. Esse direcionamento, saliente-se, serve justamente para verificar se os créditos que foram informados nos Dacon estão sendo solicitados dentro do prazo prescricional.

Observa-se que a ementa da Solução de Consulta nº 36 de 2011, da 9ª Região Fiscal, traz o entendimento pela possibilidade de “alteração dos créditos da não cumulatividade descontados em período pretérito, desde que não decorrido o prazo de cinco anos da ocorrência do fato que gerou o direito a crédito, sendo exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadores relativas ao período com créditos alterados”.

Portanto, **não existe autorização para que os créditos sejam apurados de forma extemporânea em demonstrativos de períodos posteriores à ocorrência dos fatos**. Não há, portanto, como acatar o procedimento adotado pela Interessada em relação a créditos não cumulativos de PIS e de Cofins, de períodos anteriores.

Já a segunda questão é relativa à créditos referentes a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Conforme o Recurso Voluntário, do valor glosado a título de frete, parte refere-se, em realidade, à transferência de produto acabado para centro de distribuição e o voto vencedor refere-se exatamente a esta parte.

O insumo utilizado na produção de bem destinado à venda, é igualmente impossível, pois como o frete pode ser insumo de um produto acabado? Para melhor explicar a questão, utiliza-se dos fundamentos do conselheiro Andrada Natal no Acórdão nº 9303-009.714:

3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte;

Aqui, indubitável que o serviço de frete **não pode ser considerado insumo** nos termos do inc. II do art. 3º acima transcrito, **pois aqui não temos mais processo produtivo**. O processo produtivo já se concluiu e o produto acabado não está mais em processo de industrialização. **Observe também que esta operação também não se encaixa no inc. IX do art. 3º, pois não se trata de frete na operação de venda, conquanto o produto ainda não foi vendido.**

Conclusão inequívoca é de que **não existe previsão legal para que o contribuinte aproprie deste crédito.**

(Destacou-se)

Portanto, o frete de produto acabado não pode ser considerado insumo pois não está mais a ocorrer o processo produtivo.

Há uma tese jurídica que defende que este dispêndio seria frete em operação de venda, enquadrando-se no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Nessa tese, a expressão “operação de venda”, que consta do texto legal, seria entendida como um evento complexo, que abrange serviços intermediários para a efetivação da venda, propriamente dita, dentre esses serviços, o frete que se discute.

Tal abordagem vem contaminada destes anos recentes de discussão sobre o conceito de insumo, que culminou com uma definição pelo Tribunal Superior de contornos imprecisos, com uma dose considerável de subjetividade. O aspecto fundamental a se ressaltar é que este conceito de insumo, de aspectos sutis, não pode desvirtuar os demais incisos, em especial aqueles em que a redação não contém lacuna, obscuridade ou qualquer dubiedade, como é o caso do inciso IX – armazenagem e frete na operação de venda.

Despesa de armazenagem é o valor pago ao depositário para armazenar mercadoria. Frete em operação de venda é o valor pago a um transportador para levar a mercadoria vendida, do vendedor para o local indicado pelo comprador.

Por certo que a transferência de mercadoria acabada entre filiais ou remetida para centro de distribuição não se enquadra na definição acima. E esta definição não pode ser alargada, subjetivada ou corrompida pelos aspectos da essencialidade ou da relevância. Concluir que o frete

do texto legal se compõe das etapas intermediárias de uma operação de venda é transpor a discussão de “insumo do insumo” para os demais incisos, o que é inaceitável.

Em se tratando de reconhecimento de crédito contra a Fazenda Nacional, que tem por consequência a exclusão do crédito tributário, deve ser aplicada a interpretação literal de que trata o art. 111 do CTN. É de se frisar, não falamos de interpretação restritiva, mas literal. A literalidade das palavras contidas no inciso IX não permite acrescentar atividades preparatórias, paralelas ou similares ao que consta na Lei – frete em operação de venda.

Com essas considerações, voto por manter esta glosa.

Finalmente, esclareça-se que como mencionado pelo Relator, que os ajustes positivos de crédito seriam estariam relacionados com a apropriação dos créditos extemporâneos. Na medida em que estes não foram concedidos por esta Turma de Julgamento não é possível conceder o direito ao aproveitamento de créditos extemporâneos, no presente caso referente a energia elétrica. Desta forma, permanecem também glosados os ajustes positivos de crédito para fins de apuração destes.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio