



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.722941/2013-37
ACÓRDÃO	9303-014.684 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	22 de fevereiro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	BRF S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

INSUMOS. CONCEITO.

Insumos são os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo. Processo produtivo é o conjunto de ações exercidas pela empresa para a entrega do produto final. O que se encontra dentro do processo produtivo na condição de essencial a este e é insumo. O que se encontra dentro ou fora do processo produtivo mas que melhora a qualidade ou a segurança do processo produtivo ou do produto final é relevante a este e é insumo.

INSUMO. ARMAZENAGEM DE IMPORTAÇÃO. PRIMEIRO PERÍODO. POSSIBILIDADE.

Por obrigação legal de armazenagem (IN SRF 680/06 e art. 35, Parágrafo Único da IN RFB 800/2007), é possível conceder créditos para o pagamento das despesas com o primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas como relevante ao processo produtivo.

INSUMOS. OBRIGAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição do Precedente Vinculante, são insumos das contribuições não cumulativas todas as despesas impostas por obrigação legal ao contribuinte.

INSUMO. FRETE DE VENDA. CONDIÇÕES.

Somente é possível a concessão de crédito ao frete de produto acabado se este se mostrar relevante ao processo produtivo ou ao produto, isto é, caso a subtração deste frete resulte em perda de qualidade do produto ou do processo.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO.
APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a armazenagem na importação, e em conhecer em parte do Recurso Especial oposto pela Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, apenas no que se refere a uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, materiais de uso pessoal; materiais de limpeza, desinfecção e higienização; pallets; fretes de produtos acabados entre estabelecimentos; e créditos extemporâneos. No mérito, deu-se parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, por maioria de votos, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos, que negavam provimento em relação a esse tema, e no que se refere a créditos extemporâneos, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos, que negavam provimento em relação ao tema. Ainda no mérito, deu-se parcial provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de votos, no que se refere a despesas referentes ao primeiro período de armazenagem de importação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

1.1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte e pela Fazenda Nacional contra o Acórdão 3201-004.887 complementado pelo Acórdão de Embargos nº 3201-005.323, assim, respectivamente, ementados e decididos:

Acórdão 3201-004.887

Ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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

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, consequentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de Cofins, no regime não cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA.

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

AUDITORIA POR AMOSTRAGEM. POSSIBILIDADE.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil pode valer-se, na realização de sua atribuição legal, de qualquer método de fiscalização não vedado por norma legal ou administrativa, inclusive da auditoria por amostragem.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

MULTA QUALIFICADA.

Se devidamente comprovado nos autos que a conduta do contribuinte se subsumiu a uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para aplicar aqui o que foi decidido no julgamento do processo administrativo nº 15586.720483/2012-48.

Acórdão 3201-005.323:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES. EXISTÊNCIA. SANEAMENTO.

Os embargos de declaração são cabíveis quando o acórdão contiver obscuridate, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos. No caso concreto, comprovada a existência de omissões na decisão, devem ser acolhidos os embargos e procedido o saneamento da decisão.

INSUMOS. CREDITAMENTO. LUBRIFICANTES.

Os gastos com lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

INSUMOS. CREDITAMENTO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA INDUSTRIAL.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição apurada de forma não cumulativa os gastos com serviços de manutenção e limpeza industrial, que comprovadamente são empregados em máquinas e equipamentos utilizados na produção de alimentos, tais como as despesas incorridas com a aquisição de detergentes.

INSUMOS. CREDITAMENTO. FERRAMENTAS.

Os gastos com ferramentas utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS.

INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO E MANUTENÇÃO EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Considerando, no caso vertente, que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, que se dedica ao ramo alimentício, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei

10.637/02, é de se impor a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição de peças e partes de reposição e manutenção, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina e fusível, em razão de tais itens serem empregados no processo produtivo e essenciais à atividade do sujeito passivo, enquadrando-se no conceito de insumo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 606/06, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. APURAÇÃO.

Nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o contribuinte tem direito a crédito presumido das contribuições não cumulativas, apurado sobre o valor dos bens empregados como insumo, nos casos que cita, utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana e animal, adquiridos de pessoas físicas, cooperativa de produção agrícola e pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária, não sendo devido o crédito integral nessas situações.

Dispositivo:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, suprindo as omissões apontadas, para: a) por maioria de votos, afastar a glosa e reconhecer o direito de crédito em relação aos itens possíveis de serem categorizados como ferramentas e, também, os indicados pela própria Recorrente, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente e anticongelante; vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva por entender que os itens relacionados não foram devidamente identificados no Laudo, como integrados ao processo produtivo; e b) por unanimidade de votos, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, reconhecer o direito ao crédito presumido das contribuições não cumulativas, apurado sobre o valor dos bens empregados como insumos.

1.2. Insurge-se a Contribuinte (nas matérias que chegam ao conhecimento desta Turma) contra o conceito de insumo adotado pelo acórdão recorrido e a glosa das despesas aduaneiras.

1.2.1. Para demonstrar a divergência a **Contribuinte** aponta os seguintes acórdãos paradigmáticos (que serão abordados de forma detida em juízo de prelibação):

Insumos:

“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.” (Acórdão CSRF nº 9303-008.216, de 20.02.2019, destacado).

“PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.” (Acórdão CSRF nº 9303-008.257, de 9303-008.257, de 20.03.2019, destacado).

Despesas Aduaneiras:

“EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI, DESCARGA DE CARVÃO, ARMAZENAGEM E CAPATAZIA. CUSTOS/DESPESAS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com equipamentos de proteção individual, descarga de carvão, armazenagem e capatazia, vinculados ao escoamento dos insumos do porto, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, e do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, constituem insumos do

processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.” (Acórdão 9303-008.645)

“PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado. Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados.” (Acórdão 3402-007.189)

1.2.2. No mérito, a **Contribuinte** alega:

1.2.2.1. O STJ definiu o conceito de insumos para PIS e COFINS não apenas para as despesas essenciais mas também para as despesas relevantes, isto é, aquelas que, embora não componham o processo produtivo participem da atividade econômica da empresa em razão da singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal;

1.2.2.2. As despesas nomeadas de aduaneiras “*pois os insumos importados não teriam como chegar aos seus estabelecimentos e integrar o processo produtivo sem os trâmites relativos ao desembaraço aduaneiro*”.

1.3. Intimada, a **Fazenda Nacional** apresentou contrarrazões em que destaca:

1.3.1. As despesas passíveis de creditamento de PIS e COFINS são sempre atreladas ao processo produtivo e não às atividades da empresa;

1.3.2. “*No que tange às despesas aduaneiras, as mesmas não geram direito à crédito porque não há previsão legal que permita tal creditamento, nem mesmo pelo conceito de insumos, porque ainda que tais dispêndios possam ser relevantes às atividades da empresa, não estão ligados à produção ou diretamente às atividades, são meros custos*”.

1.4. Já em seu recurso Especial a Fazenda Nacional insurge-se contra concessão de créditos de insumos das contribuições não cumulativas para *pallets*, frete de produto acabado entre estabelecimentos, uniformes, EPIs, material de limpeza e desinfecção e contra a possibilidade de concessão de créditos extemporâneos.

1.4.1. Para demonstrar a divergência a Contribuinte aponta os seguintes acórdãos paradigmáticos (que serão abordados de forma detida em juízo de prelibação):

Pallets

Acórdão nº 9303-006.107

Processo nº 10983.721188/2013-93

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303006.107 – 3ª Turma

Sessão de 12 de dezembro de 2017

Matéria PISCOFINS

NÃO CUMULATIVOS CRÉDITOS CONCEITO INSUMO

Recorrentes FAZENDA NACIONAL BRF S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele (bem ou serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção ou o serviço em prestação, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele (bem ou serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção ou o serviço em prestação, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Acórdão nº 3801-001.367

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do PIS/Pasep.

PIS NÃO-CUMULATIVO. FRETES. OPERAÇÕES DE VENDAS.

O creditamento de gastos com fretes, desde que contratados com pessoas jurídicas domiciliado no País, poderá ser usado se estiver relacionado à uma operação de venda.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.

As embalagens que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens de transporte) não geram direito a creditamento em relação a suas aquisições.

Recurso Voluntário Negado

Frete de produto acabado entre estabelecimentos

Acórdão nº 3302-002.025

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA DE PROCESSAMENTO DE CARNES.

A indumentária de uso obrigatório na linha de produção da indústria de processamento de carnes enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com a mesma dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Material de embalagem empregado nos produtos fabricados pela recorrente enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com o mesmo dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados a venda.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.

Embora a utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, seja estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, o erro cometido pelo contribuinte consistente no lançamento dos valores em linha incorreta não é motivo suficiente para a glosa dos créditos, sem análise adicional sobre a sua idoneidade para gerar ou não créditos.

AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. PERCENTUAL DE APURAÇÃO.

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado.

Recurso Voluntário Provido em Parte”

(Processo nº 10925.905142/2010-77, Acórdão nº 3302-002.025 – 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)

Uniformes, Vestuários, Equipamentos de Proteção, Uso Pessoal, Materiais de Limpeza, Desinfecção e Higienização:

“Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

CRÉDITOS. VESTUÁRIO, LAVANDERIA, REMOÇÃO E INCINERAÇÃO DE LIXO E SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA.

Os gastos com vestuário, lavanderia, remoção e incineração de lixo e com serviços de conservação e limpeza não se enquadram como de insumos utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, não gerando direito a crédito da contribuição não-cumulativa.

CRÉDITOS. EMPRESA DE ‘CATTERING’. ANÁLISE LABORATORIAL DE REFEIÇÕES.

A análise laboratorial de refeições é efetuada em relação aos produtos que são empregados na prestação de serviço e o seu resultado inclui-se, também, no serviço prestado, de forma que se enquadra como insumo utilizado na prestação de serviço e gera crédito da contribuição não cumulativa. Recurso Voluntário Provido em Parte” (Sublinhei e negritei)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

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

Ementa:

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas

para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo); fretes de transporte de combustível; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; fretes de transporte urbano de pessoas; fretes de transportes em geral, sem indicação precisa; fretes referentes a nota fiscal requisitada e não apresentada; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); e bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei no 10.925/2004.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ENERGIA ELÉTRICA. ABRANGÊNCIA.

Não são classificáveis como despesas com energia elétrica as aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ALUGUEL. ARMAZENAGEM. FRETES. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento da contribuição em relação a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, ou ainda de armazenagem ou fretes, pagos a pessoa física.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ENCARGOS. DEPRECIAÇÃO. ATIVO. VEDAÇÃO.

É vedado o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei no 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dásaída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

JUROS DE MORA. SELIC. SÚMULA CARF 4.

Desde 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE FUNDAMENTO.

Carece de amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA.

A multa de ofício referida no art. 44 da Lei no 9.430/1996 não possui natureza confiscatória.

Créditos Extemporâneos

ACÓRDÃO Nº 3301-001.999

Processo nº 15586.720045/201280

Recurso nº De Ofício e Voluntário

Acórdão nº 3301001.999 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 21 de agosto de 2013

Matéria PIS e COFINS AIs

Recorrentes COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S/A FAZENDA NACIONAL

Ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXONERADO. RECURSO DE OFÍCIO.

Correta a exoneração da parte crédito tributário decorrente da retificação de equívocos cometidos na apuração dos créditos tributários lançados e exigidos por meio de lançamentos de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de Cofins não cumulativa está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras. RO Negado e RV Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos, de ofício e voluntário, nos termos do voto do Relator.”

1.4.2. No mérito a Fazenda Nacional alega, em síntese:

1.4.2.1. Insumos são bens “que 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”;

1.4.2.2. Por não entrarem em contato com o produto ou o processo produtivo não é possível a concessão de crédito aos fretes;

1.4.2.2.1. Frete de produto acabado entre estabelecimentos não se configura como frete na operação de venda, logo, não se enquadra na hipótese descrita no inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

1.4.2.2.2. “Aliás, no caso em apreço, a contribuinte não demonstra que os produtos destinados a seus estabelecimentos ou a centros de distribuição estariam vinculados a uma venda já realizada”;

1.4.2.3. Os pallets e os materiais de limpeza são utilizados em etapa posterior ao encerramento do processo produtivo;

1.4.2.4. Uniformes e equipamentos de proteção industrial são auxiliares à produção (despesas acessórias) e não podem ser considerados insumos desta;

1.4.2.4.1. Ademais, o registro contábil da compra de uniformes a serem fornecidos aos empregados, quando não é realizado no ativo imobilizado (o que geraria créditos, em última análise, não em face do custo de aquisição, mas do valor da depreciação), em regra, é feito pelas empresas na conta de despesas (despesa com pessoal), de forma que, nos termos do que já explicado outrora, não deve ser descontada da apuração do PIS e da COFINS;

1.4.2.4.2. A concessão de créditos para uniformes encontra-se limitada para as empresas listadas no inciso X do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

1.4.2.5. “Em que pese o § 4º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 assegure ao contribuinte o aproveitamento do crédito em meses subsequentes, esse aproveitamento **não prescinde da devida apuração**, na forma do § 1º do mesmo artigo” sendo que “a apuração de tais valores se dá justamente por meio das declarações fiscais do contribuinte (IN SRF 384/2004, que instituiu a DACON)”.

1.5. Em contrarrazões a **Contribuinte** argumenta:

1.5.1. O Recurso Especial da **Fazenda Nacional** no tema conceito de insumos das contribuições é inadmissível eis que dista do decidido pelo STJ em sede de repetitivos;

1.5.2. Além de auxiliar na organização de estoque e transporte de mercadorias, os pallets são utilizados por razões sanitárias, em especial, para evitar o contato dos alimentos com o solo;

1.5.3. *“As diversas etapas de seu processo produtivo, aliadas à extensa quantidade de plantas industriais, fazem com que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos seja, inegavelmente, essencial, bem como relevante, à atividade por ela desenvolvida”;*

1.5.3.1. Ademais, o frete *in casu* ocorre na operação de venda, como parte da operação de venda;

1.5.4. Os Uniformes, Vestuários, Equipamentos de Proteção, Uso Pessoal, Materiais de Limpeza, Desinfecção e Higiene são utilizados pelos funcionários da **Contribuinte** por obrigação legal;

1.5.5. “O art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 prevê expressamente a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos”;

1.5.5.1. O Guia Prático EDF – PIS/COFINS, emitido pela Secretaria da RFB dispõe que *“O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 201010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro”.*

VOTO VENCIDO

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O recurso da **Contribuinte** é tempestivo, fundamentado em paradigmas desta Câmara Superior e de Turma Ordinária e não alterados. Resta clara da leitura do arrazoado a interpretação legislativa questionada (artigo 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária. Há Precedente Vinculante no tema conceito de insumos das contribuições (REsp 1.221.170/PR), porém o debate em liça giza justamente acerca do conteúdo jurídico/semântico de relevância, fato que não impede o conhecimento do Uniformizador.

2.1.1. O recurso da **Fazenda Nacional** é tempestivo, fundamentado em paradigmas desta Câmara Superior e de Turma Ordinária e não alterados. Resta clara da leitura do arrazoado a interpretação legislativa questionada (artigo 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária. Há Precedente Vinculante no

tema conceito de insumos das contribuições (REsp 1.221.170/PR), porém o debate em liça giza justamente acerca do conteúdo jurídico/semântico de relevância, fato que não impede o conhecimento do Uniformizador.

2.2. Antes de avançarmos, peço vênia para uma rápida meditação compartilhada. A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem como função pacificar conflitos entre julgamentos das Turmas Ordinárias (o que é óbvio, mas, talvez, por ser uma das poucas coisas óbvias, precisa ser dita). Os conflitos de julgamento são, em verdade, conflitos de teses jurídicas. Portanto, a função desta Turma é analisar julgados com teses jurídicas em conflito - não para decidir qual das teses em conflito está correta, mas para discorrer e decidir acerca “*da*” tese correta. O motivo real da Câmara Superior, portanto, é mais que *resolver* conflitos. O motivo real da Câmara Superior é servir de norte para a decisão tanto das Turmas Ordinárias e (mais ainda) dos Contribuintes. Em tempos radicalmente incertos como os nossos (em que a única certeza é a incerteza) os contribuintes precisam ter a certeza de que ao agir de determinado modo, este agir (se for deste modo e não apenas parecer deste modo) será referendado por esta Turma.

2.2.1. Portanto, tese jurídica talvez seja um eufemismo para o que realmente se julga aqui. Acaso perguntemos a um Pós-Doutor em Teoria Geral do Direito o que é tese jurídica, certamente teríamos um *gostinho* de que existem inúmeras teses jurídicas que não são compostas de fatos, mas de ideias sobre ideias; discussões *acadêmicas* diriam os autores dos demais ramos do direito. Entretanto, a Câmara Superior não é palco para debate de ideias sobre ideias, nossa preocupação é com o norte da bússola e não com a agulha. A tese jurídica é composta de fatos e de direito incidente sobre estes fatos.

2.2.2. Descendo mais uma camada, encontramos dentro deste conceito amplo de tese jurídica tanto a similitude fática, quanto a divergência de interpretação normativa. Pode-se dizer, sem qualquer sombra de dúvida que se dois casos concretos gizam acerca de fatos parecidos em que foi dada interpretação jurídica distinta há distinção de tese jurídica. Desta forma, não se deve confundir as camadas; não se mistura gênero com espécie, insisto, se há similitude fática e interpretação normativa distinta, há divergência de tese jurídica.

2.2.3. Por serem espécie de um mesmo gênero, é absolutamente natural que similitude fática e interpretação normativa, por vezes, se confundam. Inclusive, se observarmos determinadas características os conceitos parecerão idênticos – assim como é idêntico a todos os mamíferos possuírem pelos no corpo e glândulas mamárias. Contudo, não deve ser uma preocupação do jurista identificar os conceitos somente pela parte em que não são (ou não pareçam ser) idênticos a nada – seria o mesmo que retirar da condição imanente de ser humano o fato de ter pelos e glândulas mamárias, tal como um gato ou um cachorro. Assim, o conceito de similitude fática é composto inclusive com aquilo em que é idêntico ao conceito de interpretação normativa – e vice-versa.

2.2.4. Assim, para este relator, similitude fática quer dizer identidade de elementos sensíveis que preenchem a hipótese a incidir sob o caso concreto, identidade de fato jurígeno sem

quaisquer acidentes. Caso a hipótese normativa, descontada a zona de penumbra, ilumine a mesma realidade fática, estamos ante casos que guardam similitude fática. De outro lado, interpretação normativa não quer dizer (ao menos sempre) o mesmo artigo de Lei (como uma identidade tópica e geográfica de interpretação), porém o significado da legislação enquanto parte do arcabouço jurídico, o resultado do exercício de hermenêutica, e não o objeto deste – e que, com absoluta certeza, perde qualquer significado para esta Turma caso não tenha contato com o mundo dos fatos.

2.2.5. Fixados, portanto, os conceitos utilizados para este relator para conhecer ou não os recursos especiais interpostos e encerrada a meditação compartilhada.

2.2.6. Acerca do primeiro tema do recurso da **Contribuinte** que nos chega para decisão, a interpretação normativa distinta tem como ponto de foco o alcance do conceito de insumos das contribuições não cumulativas. Enquanto os paradigmas adotaram (em consonância com o decidido pelo STJ em repetitivo) conceito que abarca despesas essenciais e relevantes ao processo produtivo, no recorrido, o então relator fixou o conceito de insumos levando em consideração somente as despesas essenciais e necessárias a realização do processo produtivo:

Recorrido:

O conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, esclarece que são possíveis de gerar créditos as aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens. Acredito que o caminho para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito passa pela definição da atividade que gerou as despesas e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens. O ônus que se apresenta ao julgador será para cada caso, delimitar o serviço prestado ou o processo produtivo do contribuinte e dele extrair as atividades essenciais e necessárias à sua realização e partindo deste universo, identificar os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Acórdão 9303-008.216

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, 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.

Acórdão 9303-008.257

Em que pese esta E. Câmara Superior já ter definido o conceito de insumos, a matéria foi levada ao poder judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Vejamos fragmentos do Voto:

2.2.6.1. Também há similitude de fato jurígeno, em ambos os casos debatem-se se determinadas despesas podem ser consideradas insumos das contribuições não cumulativas (como a divergência de interpretação normativa é ampla, nada mais natural de que o fato jurígeno igualmente sê-lo). De mais a mais, embora este relator já considere demonstrada para este caso a similitude de fato jurígeno, um dos paradigmas é de pessoa jurídica sucedida pela Contribuinte, a Sadia S/A.

2.2.7. O Acórdão recorrido nega créditos para o que chama de despesas aduaneiras de desembarço de importação. A Contribuinte vai algo mais além em seu voluntário e aponta que entre as despesas glosadas estão as com armazenagem, vistoria de contêiner, despachante e frete (por sinal, são apenas estas despesas que foram glosadas nos termos da planilha de fls. 2548 e ss). Desta forma, dois podem ser os caminhos a trilhar, primeiro: fixar o debate fático-jurídico (ou a tese, como queiram) na possibilidade irrestrita de concessão de créditos para despesas aduaneiras de desembarço aduaneiro de importação; segundo: fixar o debate fático-jurídico nas despesas específicas que compõe a glosa.

2.2.7.1. Bem, o paradigma 3402-007.189 trata de serviços portuários sem especificá-los. Portanto, não há identidade genérica entre os serviços glosados (serviços de despacho aduaneiro e serviços portuários não se confundem) e também não é possível constatar identidade específica, já que o paradigma não descreve os serviços glosados. Já o Acórdão 9303-008.645 trata de “*descarga de carvão, armazenagem e capatazia, vinculados ao escoamento dos insumos do porto*”. Como se nota, não há identidade genérica entre o presente paradigma e o recorrido e a identidade específica aparenta estar apenas e tão somente no serviço de armazenagem.

2.2.7.2. Ao nos debruçarmos no Acórdão Paradigma 9303-008.645 não se chega a uma conclusão sobre exatamente que armazenagem se está a falar. É possível dizer que ela acontece no porto, apenas e tão somente pelo complemento, ou seja, são armazenagens vinculadas ao escoamento dos insumos do porto. Todavia, quer parecer a este relator que se trata de armazenagem de importação, isto porque para a armazenagem de venda (leia-se, de exportação) há inciso próprio no artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 permitindo a concessão (inciso IX, mais especificamente).

2.2.7.3. Do acima, já resta dito que há divergência de interpretação normativa entre o Paradigma 9303-008.645 e o Recorrido, em ambos os casos debate-se se o serviço de

armazenagem (único que passou pelo crivo da similitude fática) é insumo nos termos do artigo 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

2.2.8. Por todo o exposto, conheço em parte do Recurso Especial interposto pela **Contribuinte**, nos temas conceito de insumos das contribuições e armazenagem na importação.

2.2.9. Indo ao Recurso da **Fazenda Nacional** temos que há similitude fática entre o Acórdão Recorrido e os paradigmas 9303-006.107 e 3801-001.367. Em todos os casos os pallets são alegadamente utilizados por razões sanitárias, inclusive, o paradigma 9303-006.107 tem como recorrente a ora **Contribuinte**. A interpretação divergente exsurge da leitura dos votos: enquanto no Acórdão recorrido o crédito foi concedido por entender que a despesa era relevante por razões legais e para evitar o contato do alimento com sujidades, nos paradigmas o crédito foi negado, posto que a despesas (no entender dos ilustres relatores) encontravam-se fora do processo produtivo.

2.2.10. O debate no tema frete de produtos acabados entre estabelecimentos também guarda similitude fática; tanto o recorrido quanto o paradigma sobrevivente (Acórdão 3402-002.361) tratam de transporte de produtos perecíveis (alimentos, em ambos os casos) que por razões sanitárias devem estar próximos aos possíveis pontos de venda. No acórdão recorrido os créditos de frete de produto acabado são concedidos por essenciais à comercialização (em especial por questões de logística) e por serem considerados fretes na operação de venda. Já o paradigma dispõe pela impossibilidade de concessão de crédito uma vez que esta despesa ocorre após o encerramento do processo produtivo e não pode ser considerada frete na operação de venda.

2.2.11. O Recorrido concede créditos das contribuições para as despesas com uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização utilizados no estabelecimento da **Contribuinte**, empresa fabricante de alimentos. O paradigma 3302-002.064 trata de uniformes, vestuários e materiais de limpeza (sem EPI, portanto) utilizados na prestação de serviços de restaurante à bordo de aeronaves e na produção destas mercadorias. Assim, há similitude fática entre as despesas com uniformes, vestuários e materiais de limpeza, desinfecção e higienização. Também há divergência de interpretação jurídica entre o recorrido e o paradigma em análise: no recorrido são concedido créditos eis que se tratam de obrigações impostas por Lei (trabalhistas e sanitárias), no paradigma, não obstante se constate que são obrigações impostas por Lei, nega-se o crédito visto que o inciso X das Leis 10637/02 e 10.833/03 limita a concessão de créditos na aquisição de uniformes para determinadas atividades e as despesas com limpeza e higienização são realizadas após o processo produtivo.

2.2.11.1. O segundo paradigma (Acórdão 3403-002.469) guarda algumas particularidades. Trata, igualmente de despesas com uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização utilizados no estabelecimento da então recorrente, empresa fabricante de alimentos. Porém, o paradigma reverte as glosas com materiais de limpeza, desinfecção. Assim, o paradigma prestaria apenas

para demonstrar a divergência acerca das despesas com uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal. No entanto, o Acórdão 3403-002.469 foi reformado pela Acórdão 9303-003.477; acórdão este que concedeu créditos para *indumentária*. Embora o termo indumentária seja novo, o próprio Acórdão 9303-003.477 dispõe que nele estão contidos os gastos com uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal:

Defende a recorrente que os uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados, materiais de uso pessoal, que se convencionou denominar indumentária, representam itens essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva e que, como tal, contribuiriam para a obtenção de receita.

2.2.11.2. Assim, tendo em vista a inexistência de debate acerca do EPI no primeiro Acórdão paradigma e a reversão do julgado no mesmo tema no segundo paradigma, deve ser negado seguimento ao recurso especial no tema EPI, mantendo-se o conhecimento para as demais rubricas tratadas neste tópico (2.1.11) – posto que, nos demais casos, também há divergência interpretativa, como abaixo:

Acórdão 3402-002.469:

Os principais itens glosados nessa categoria foram luva, avental, respirador, bota, botina, protetor auricular, máscara, meia, óculos, sapato, touca, capacete e japona.

A recorrente entende que tais bens são essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva, e evitam contaminações, segundo determinação da Anvisa. Os precedentes do CARF em favor de tal argumento estão longe de constituir posicionamento dominante no tribunal. Veja-se, a título ilustrativo, acórdão decidido por maioria, em turma especial desta terceira sessão, vencido o relator (e atualmente membro desta Turma, Conselheiro Alexandre Kern) e acórdão, também por maioria, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo): (...)

Esta terceira turma não tem comungado de tal entendimento, e negou recentemente, por unanimidade, o direito a creditamento das contribuições em relação a uniformes e equipamentos de proteção tanto em relação a industrial calçadista (Acórdãos no 3403.001.893 a 896, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2013), quanto em relação a fabricante de fertilizantes (Acórdãos no 3403.001.937 a 944, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação ao tema, sessão de 19.mar.2013).

No caso concreto, a nosso ver, todos os bens relacionados podem até ter relação indireta com a produção (seja pela exigência sanitária, ou por poder sua ausência afetar a qualidade do produto final, ou a segurança dos funcionários), mas não são diretamente empregados no processo produtivo/fabril, ou necessários à obtenção do produto final.

2.2.12. Por fim, no Acórdão Recorrido a **Contribuinte** pretendeu creditar-se de despesas de outros trimestres independentemente de retificação dos DACONs (fato) pois a) o layout do DACON permite a inclusão dos créditos extemporâneos, b) não há previsão legal de glosa de créditos em caso de incorreção do DACON e c) em caso de dúvida sobre liquidez e certeza dos créditos é dever da fiscalização intimar o contribuinte para esclarecer-las antes de proceder com a glosa dos créditos (interpretação jurídica destes fatos). O paradigma (3301-001.999) também trata de apuração de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, porém este crédito foi negado ao então recorrente por falta de retificação do DACON.

2.1.13. Portanto, deixo de conhecer o recurso especial da Fazenda Nacional no tema concessão de créditos para Equipamento de Proteção Industrial, mantendo o despacho de admissibilidade nas demais matérias objeto de não resignação.

2.2. Para justificar o creditamento a **Contribuinte** equivale o **CONCEITO DE INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES** em voga ao conceito contábil de custos de produção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (valores necessários ao exercício da atividade empresarial); embora argumente que fixa o conceito como essencial e relevante ao processo produtivo.

2.2.1. De outro lado, ao negar o direito ao crédito à **Contribuinte**, a Turma Ordinária aproxima o conceito de insumos aqui debatido do conceito de MP, PI e ME do Imposto sobre Produtos Industrializados, exigindo que a despesa seja essencial ou necessária ao processo produtivo.

2.2.2. Em verdade, a tese da **Contribuinte** em muito se aproxima daquela inicialmente defendida pelo Ilustre Ministro Napoleão Nunes Maia ao julgar - no rito dos Repetitivos (Temas 779 e 780) - o REsp 1.221.170/PR:

"Todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente, devem ser consideradas insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, não sendo cabível distinguir, entre eles, hierarquia ou densidade de essencialidade".

2.2.3. Já a tese esposada pela Turma Ordinária encontra guarida no portentoso Voto de lavra do não menos Eminente Ministro Og Fernandes:

"O conceito de 'insumos' para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado"

2.2.4. Todavia, como de conhecimento, ambas as teses acima foram expressamente afastadas pelo Tribunal da Cidadania. Em primeiro porque (citando voto do Ministro Campbell

Marques), quando a Legislação quer equiparar conceitos de insumos de PIS/COFINS com o de custos e despesas do IRPJ ou com MP, PI e ME de IPI o faz expressamente.

2.2.4.1. Em segundo lugar, a desoneração no IRPJ é demasiado alargada, culminando por desonerar o produtor e não o processo produtivo; processo que se intenta desonerar. Ainda, ao excluir o custo de serviços e mercadorias e as despesas operacionais da base de cálculo das contribuições, esta base transforma-se em lucro operacional somado às Receitas não operacionais, desnaturando as contribuições.

2.2.4.2. Ademais, a materialidade do IPI é restrita apenas aos bens produzidos, o que não ocorre com a PIS e COFINS, cuja materialidade é a aferição de receitas. Por fim, a admissão de creditamento de serviços como insumos é “*prova cabal de que o conceito de ‘utilização como insumo’ não tem por critério referencial o objeto físico*” (GRECO).

2.2.5. Assim, após a adequação do voto do Ministro Campbell Marques e alteração do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, restaram assentados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça os critérios da **essencialidade** e **relevância** para definição do conceito de insumos passíveis de creditamento para efeito da incidência do PIS e da COFINS. Coube a Douta Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor) melhor desenhar os critérios de **essencialidade e relevância**:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)

2.2.6. Como se nota da descrição acima, não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos e, tampouco, vínculo direto com o produto final ou com o serviço prestado. Os critérios da relevância e da essencialidade estão ligados por vínculo direta ou indiretamente de necessidade ou importância ao **processo produtivo** ou ao **serviço executado** pela empresa que pleiteia o crédito.

2.2.7. Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonัsmo), encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos antes ou após o produto iniciar-se ou restar acabado (pronto) são anteriores ou posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é anterior ou posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre antes ou após algo não pode ser essencial, imanente a este algo.

2.2.8. Desta feita, se a despesa ocorre antes ou após o processo produtivo somente cabe a concessão do crédito se esta despesa demonstrar-se relevante ao processo produtivo (embora existam despesas relevantes também no curso do processo produtivo, diga-se). Relevantes são as despesas que afetam a qualidade do produto ou do processo produtivo, são despesas que “*embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal*” (repetitivo, acima).

2.2.8.1. Da dicção acima já se nota que relevância em absolutamente nada guarda relação com atividade empresarial (como pretende a **Recorrente**). Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Atividade empresarial é o conjunto de ações necessárias à sobrevivência da empresa. O legislador conhece (e reconhece) bem a diferença ao permitir créditos dos insumos utilizados no processo produtivo e de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos *utilizados nas atividades da empresa*.

2.3. Fixado os conceitos, pretende a **Recorrente** créditos decorrentes de despesas com **ARMAZENAGEM NA IMPORTAÇÃO**. Explicando, (mais para a **Recorrente**, talvez) após o navio atracar no porto a mercadoria importada, geralmente em contêiner, é descarregada em um pátio no *lombo* de um caminhão. Este caminhão dirige-se obrigatoriamente a um armazém alfandegado e é somente após a mercadoria entrar neste armazém (momento conhecido como presença de carga) que é permitido o início do despacho aduaneiro (ao final do qual, a mercadoria será entregue para a **Recorrente**). Os armazéns alfandegados - em contraponto pelo recebimento e guarda das mercadorias – exigem um valor, uma contraprestação pecuniária, conhecida como primeiro período de armazenagem.

2.3.1. Portanto, por obrigação legal de armazenagem das mercadorias importadas (IN SRF 680/06 e art. 35, Parágrafo Único da IN RFB 800/2007), é possível conceder créditos para o pagamento das despesas com o primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas como relevante ao processo produtivo; sem esta despesa a mercadoria importada não chega ao processo produtivo, invalidando-o.

2.3.2. O **MATERIAL DE EMBALAGEM** não guarda qualquer especificidade quanto aos demais insumos para efeitos das contribuições: essenciais ou relevantes ao processo produtivo, insumos são, caso contrário, não. No caso, como bem constata o Conselheiro Winderley (relator do Acórdão recorrido no que é corroborado pela Portaria SVS/MS 326/1997 e por relatório técnico do INT), os pallets são utilizados por obrigações de ordem sanitária e para evitar o contato do alimento a ser transportado com o solo, logo, insumo é. No ensejo, também devem ser mantidos os créditos nas aquisições de **UNIFORMES, VESTUÁRIOS E MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO** todas impostas por obrigação legal, na forma bem descrita pelo acórdão recorrido e demonstrada por laudo que acompanha a Impugnação.

2.3.3. O **FRETE DE PRODUTO ACABADO** não é frete de venda, nem na operação de venda, para que o frete de produto acabado pudesse se considerar frete na operação de venda, a mercadoria transportada deve ser vendida em momento anterior ao embarque, o que não é o caso.

2.4. Por fim, os **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS**. O tema não é novo nesta Casa e a posição adotada por este relator (idêntica àquela esposada pela **Recorrente**) encontra-se bem descrita no Acórdão 3401-007.237, de Relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli o qual acompanho, na íntegra, até mesmo para evitar tautologia:

No entendimento da fiscalização, que restou confirmado na decisão recorrida, bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. Este, contudo, não é o posicionamento com que comungo, tampouco o que vem sendo adotado de longa data por este Colegiado. Veja-se o que diz o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

A literalidade do dispositivo estabelece o direito de o contribuinte apropiar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes. Não se trata de aproveitamento de saldo credor, mas de desconto de créditos.

Repisa-se que, embora o direito original aos créditos das contribuições parta do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição dos bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos, a norma acima possibilita ao contribuinte o registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, aproveitando-os para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Assim, uma vez que o contribuinte explique a apuração do crédito em período seguinte e requeira o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, não se pode denegar o direito creditório sob fundamento de ausência de retificação previamente uma obrigação acessória. Em suma, destaco que inexiste previsão legal que imponha a retificação do DACON e DCTF.

A própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitamento de créditos extemporâneos, conforme prevê o Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de

Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e 1 (Créditos extemporâneos). (grifo nosso)

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, sem necessidade de prévia retificação do DACON e DCTF, observados os demais requisitos legais para o creditamento.

2.4.1. Como bem destacado pelo Ilustre Conselheiro Carlos o artigo 3º § 4º da Lei 10.833/03 concede *direito material* ao creditamento, ou seja, dispõe em que condições de fato o crédito pode ser aproveitado. Em verdade, o *caput* do artigo em questão dispõe sobre as hipóteses de creditamento e o § 4º deixa claro que a extemporaneidade na apuração não afeta liquidez e certeza do crédito.

2.4.1.1. É claro que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 silenciam sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo, assim como silenciam sobre o aproveitamento de MP, PI e ME no IPI, assim como PIS/COFINS exportação e mesmo PIS/COFINS mercado interno. Assim o é vez que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 são normas adjetivas (ou ao menos de forte conteúdo), estabelecem procedimentos para a compensação e quais débitos podem ser compensados, porém não quais créditos – definidos por Leis específicas.

2.4.1.2. Não se nega o conteúdo de direito material de algumas normas do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a exemplo, §§ 3º e 12). No entanto, ainda que ante proibição expressa da LEI (e não da legislação) prevaleceria o direito ao creditamento por especialidade (uma vez que os parágrafos 3º e 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 foram criados uma e justamente pela Lei 10.833/03).

2.4.2. Anote-se, ainda, que a **Contribuinte** está pleiteando crédito escritural extemporâneo e não compensação/restituição de crédito registrado em períodos anteriores, isto é, ela não registrou o crédito em sua escrita fiscal no período correto de apuração, porém, ao observá-lo apurou-o para compensar créditos das contribuições em sua escrita, o que é plenamente possível, desde que o crédito não tenha sido fulminado pela decadência e sem incidência de correções, como determina o artigo 13 da Lei 10.833/03:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

2.4.3. Com isto se quer dizer que o simples fato de existir a dicção legal acima prova que o procedimento adotado pela **Contribuinte** (também) é correto, *rectius*, não pode existir impedimento ao gozo do crédito. Caso a **Contribuinte** adotasse o procedimento descrito pela fiscalização, o crédito escritural do período de apuração teria inegável impacto no valor recolhido

por esta aos cofres públicos, consequentemente, haveria majoração do indébito e sobre este deveriam incidir todas as correções legais, ou seja, de maneira diametralmente diversa àquela apontada pelo artigo 13 acima. Em verdade, o procedimento adotado pela **Contribuinte** representa bônus aos cofres públicos que deixarão de ressarcir encargos moratórios.

2.4.4. De mais a mais, sem sombra de dúvida a apuração mensal de crédito ou débito das contribuições é feito por adição sendo uma das parcelas um número negativo. Ante resultado mensal negativo, o contribuinte deve pagar seus débitos por DARF e inicia o mês seguinte com saldo zero. Agora bem, se o resultado é positivo, este é transferido ao mês seguinte como crédito (parcela da adição). Em repetido o resultado positivo, o mesmo acontece no mês seguinte e assim sucessivamente. Matematicamente, portanto, temos que:

A = créditos do período;

B = débitos do período;

Z = crédito extemporâneo;

Equação de crédito mensal: $A_1 + (-B_1)$

Se $A_1 + (-B_1) < 0$ há pagamento logo $A_1+B_1 = 0$;

Se $A_1 + (-B_1) > 0$ há crédito;

Em períodos sucessivos:

$(A_1+(-B_1)) + (A_2+(-B_2)) + (A_3+(-B_3))\dots$

Em períodos sucessivos com crédito extemporâneo:

$[(A_1+(-B_1))+Z_1] + [(A_2+(-B_2))+Z_2] + [(A_3+(-B_3))+Z_3]\dots$

2.4.4.1. Ora, a propriedade associativa da adição nos diz que independente da forma que somarmos as parcelas (no nosso caso $(A_n+(-B_n)+Z_n)$) o resultado é o mesmo; matematicamente:

$$[(A_1+(-B_1))+Z_1] + [(A_2+(-B_2))+Z_2] + [(A_3+(-B_3))+Z_3] = (A_1+(-B_1)) + (A_2+(-B_2)) + (A_3+(-B_3)) + Z_1 + Z_2 + Z_3$$

2.4.4.2. Desta forma, retificar período a período os documentos fiscais apurando crédito e pleiteando-os em cada um destes períodos (como quer a fiscalização) ou apura-los de uma vez (como fez a **Contribuinte**) resulta exatamente no mesmo valor, desde que, por óbvio, respeitado o rateio proporcional do período de apuração originário.

2.4.4.3. É claro que uma das parcelas (o débito) é um número negativo, logo ao invés de soma deve ser feita subtração; operação matemática em que não se aplica a propriedade associativa ($A-B \neq B-A$). Entretanto, na *equação* em questão ou o resultado da subtração é zero (pois há débito e consequente pagamento) ou é um número positivo. Logo, considerando períodos sucessivos ou há soma com elemento neutro (zero) ou há soma com numeral positivo. No

juridiquês, não há transferência de saldo devedor de PIS/COFINS de um período de apuração a outro, apenas de saldo credor, o que torna válida a equação acima.

2.4.4.4. De duas, uma: ou há débito pago no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência pagamento indevido (e ressarcível) ou há crédito no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência o aumento do crédito no período (também ressarcível).

2.4.5. Não se nega a importância de tornar o trabalho fiscal ágil e pontual – aliás, facilitar o trabalho fiscal é, ao fim e ao cabo, facilitar o trabalho de todos, fazendo justiça social-tributária. Porém, impossível contrapor a fluidez do trabalho fiscal ao direito individual de ser resarcido do que foi indevidamente pago, ainda mais quando tal direito encontra-se escancarado em Lei, ainda mais quando há Súmula expressa sobre ajustes na base de cálculo de períodos anteriores ao pedido de crédito:

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

2.4.5.1. É um contrassenso admitir que o fisco pode debruçar-se sobre períodos anteriores quando o contribuinte pleiteia um período de apuração e não admiti-lo quando o contribuinte pleiteia crédito extemporâneo - de período anterior. Se há Súmula que permite ajustes em períodos anteriores para apuração do montante creditório é porque tais ajustes são mais do que possíveis, são exigidos da fiscalização – ou isto, ou passamos a admitir que a fiscalização pode atuar de forma discricionária.

2.4.6. Não se trata (é bom que se alerte) de transferir o ônus probatório de um lugar para o outro. O crédito encontra-se devidamente demonstrado em toda a sua extensão. Trata-se apenas e tão somente de não impedir que o contribuinte demonstre a liquidez e certeza de seus créditos por todos os meios de direito, que não apenas a retificação da DACON. Aliás, bem lembra a **Contribuinte** que o Guia Prático EDF – PIS/COFINS, emitido pela Secretaria da RFB dispõe que “*O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 201010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro*”.

2.4.6.1. No mesmo sentido, o Conselheiro Winderley no Acórdão Recorrido:

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

Igualmente, no “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da

Seguridade Social (Cofins) – (EFDPIS/ Cofins)”, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS).

2.4.7. Pelo exposto, tendo em mente que o crédito extemporâneo foi concedido sem quaisquer barreiras pela Turma Ordinária, deve ser dado parcial provimento ao recurso da **Fazenda Nacional** para conceder o crédito extemporâneo de PIS/COFINS, sem correções e no limite do rateio proporcional do período em que o crédito foi originariamente apurado.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo e conheço em parte do Recurso Especial do **Contribuinte** e a ele dou parcial provimento para reverter as glosas sobre as despesas com o primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas.

3.1. Também, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do Recurso Especial da **Fazenda Nacional** e a ele dou parcial provimento para manter a glosa nos fretes de produtos acabados e conceder o crédito extemporâneo de PIS/COFINS, sem correções e no limite do rateio proporcional do período em que o crédito foi originariamente apurado.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Redator designado.

Em que pese o alentado e bem fundamentado voto da i. conselheiro relator, peço vênia para dela divergir com relação a desnecessidade de retificação do DACON para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos.

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, mutatis mutandis, o posicionamento vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua *ratio decidendi* para fundamentar e decisão, *verbis*:

“(...) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devia retificação dos respectivos DACON e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...).

§ 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:

(...);

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

(...).

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

(...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

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.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

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.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

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

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

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

(...).

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

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

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

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

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apuara os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

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. (...) § 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O resarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DACONs apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou resarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DACON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto para esse aproveitamento seria necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização.

Correto o entendimento exarado pelo ilustre *ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra*, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

"(...) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, 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 utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou resarcimento)”.

Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro e ex-presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:

(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá ser-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.

Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que relembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou resarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)".

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre *ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento* proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

"(...) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.

Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação".

Registro que este também é o entendimento prevalente nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão nº 9303-011.780, de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Acórdão nº 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Ressalto, apenas, que no julgamento só se discutiu a obrigatoriedade de retificação do DACON e não da DCTF.

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho