



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	11543.100064/2005-10
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-003.170 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de setembro de 2017
<b>Matéria</b>	PER/DCOMP COFINS NÃO CUMULATIVA
<b>Recorrente</b>	FERTILIZANTES HERINGER S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS**

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima se considerou suspeito e foi substituído pelo Conselheiro suplente Rodolfo Tsuboi.

## Relatório

Trata-se de PER/DCOMP's relativas ao 2º trimestre de 2005, para resarcimento/compensação de Cofins, vinculada a vendas não tributadas no mercado interno, conforme artigo 17 da Lei 11.033/2004<sup>1</sup>.

As PER/DCOMP's foram auditadas pelo Auditor-Fiscal Vinícius Firemand Oliveira. Reduz o direito creditório solicitado, R\$ 12.756.252,71, para R\$ 524.232,27, em razão das seguintes glosas:

- Desestiva /Despachante – por não se enquadarem no conceito de insumos aplicados. Entende o Auditor que tais dispêndios são relacionados à área comercial, e não à produção;

- Combustível – Intimado o contribuinte a informar onde foram utilizados os combustíveis, não se manifestou. Portanto, glosaram-se as despesas com combustíveis;

- Condomínio – Glosados, por não poder ser considerados como aluguéis;

Além dessas glosas, não foram utilizados nas compensações os créditos relativos a períodos anteriores, porque a IN 600/05, art. 21, §5º, definira que cada PER/DCOMP deve ser referir a um único trimestre.

A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, onde informa ser produtora de fertilizantes e sujeita à Cofins não cumulativa. Sustenta:

- que teria havido a decadência do direito de indeferir o pedido de crédito, porque foram escriturados e informados em Dacon no mês de junho de 2005. A ciência do Despacho Decisório foi dada em 19/07/2010;

- que a apropriação do crédito extemporâneo estaria amparada pelo artigo 16 da Lei 11.116/2005<sup>2</sup>; que as instruções normativas vigentes na data do pedido não exigiriam

---

<sup>1</sup> Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

um pedido para cada trimestre; que instrução normativa não pode revogar Lei, conforme doutrina que colaciona; que o caráter regulatório das instruções normativas não poderia restringir seu direito; que a Lei 11.116/2005 somente autorizou a compensação a partir de 19/05/2005; que o saldo credor do 2º trimestre de 2005 está correto, sendo composto também pelo crédito extemporâneo; que ao caso se aplica o princípio da verdade material;

- que as despesas contabilizadas na rubrica “desestiva” englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada; que são realizadas por pessoas jurídicas pré-qualificadas, conforme Lei 8.630/93 – operadores portuários; que tais despesas inserem-se no conceito de insumos aplicados na produção do bem ou na prestação dos serviços; que o custo compreende todos os gastos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, conforme Resolução CFC 1.170/2009; apresenta fluxograma da importação de bens sobre os quais incidem tais despesas; que tais despesas não podem ser consideradas administrativas; que também podem ser consideradas como frete incorporado ao custo; cita soluções de consulta da RFB;

- quanto à glosa de combustíveis, aduz que necessita de grande quantidade de veículos pesados no seu processo produtivo, conforme fotos apresentadas em anexo; apresenta planilhas de estoque; que devido ao prazo de mais de 5 anos dos fatos é que não pode apresentar documentos intimados no prazo concedido, protestando pelo direito de ainda apresentá-los quando entender necessário.

Finalmente, requer diligência para comprovar todo o alegado.

A DRJ/Rio de Janeiro 2/RJ – 5ª Turma, por meio do Acórdão 13-32.917, de 21/12/2010, deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade. Transcrevo a ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005*

**COFINS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. DÉBITOS INFORMADOS EM DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.**

*Quando comunicados pelo contribuinte na Dcomp, consideram-se confessados os débitos a compensar, não havendo que se falar em decadência.*

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. SALDO CREDOR ACUMULADO. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA.**

<sup>2</sup> Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de resarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

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

*A apuração do saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004, originado das vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da COFINS, a ser utilizado na forma de compensação, deve se dar, no máximo, para cada trimestre do ano-calendário, respeitando-se o regime de competência de apuração daquela contribuição.*

**COFINS. GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE DESESTIVA/DESPACHANTES.**

*As despesas com serviços de desestiva, despachantes e congêneres, porquanto não aplicadas ou consumidas na produção de fertilizantes e corretivos agrícolas em geral, não fazem jus à apropriação de créditos da não-cumulatividade da COFINS.*

**COFINS. DESPESAS COM COMBUSTÍVEL.**

*Quando consumidos em veículos, maquinário e equipamentos efetivamente utilizados na produção de fertilizantes destinados à venda, os gastos com combustível ensejam a apuração dos correspondentes créditos da COFINS não-cumulativa.*

**COFINS. GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE CONDOMÍNIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

*Considera-se como não impugnada a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGENCIAS.**

*A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.**

*A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte*

A empresa então apresenta o Recurso Voluntário, onde reitera os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator.

O recurso é tempestivo, e não havendo outros óbices, deve ser conhecido.

### Preliminar de Decadência

A recorrente alega a decadência do direito de indeferir o crédito.

Não lhe assiste razão.

A decadência é a cessação do direito potestativo, pela ultrapassagem de prazo legal, para os fins da segurança jurídica. No direito tributário, se aplica à constituição de ofício do tributo.

Não existe decadência de informações contábeis. Qualquer indébito alegado somente pode ser deferido se revestido de legalidade estrita. Em hipótese alguma um crédito ilegal poderá ser deferido pela passagem do tempo. O que se impede, pela passagem do tempo, é a constituição do crédito ou sua cobrança. Jamais o deferimento de crédito/indébito ilegal.

Assim, qualquer requerimento de restituição ou ressarcimento, enseja a auditoria de sua legalidade, desde sua origem. Ocorre que, ainda que o indébito seja ilegal, se tiver havido declaração de compensação, e ultrapassados 5 anos, não se pode mais **cobrar o débito compensado**, porém, jamais se restituirá **o crédito ilegal**.

A legislação da compensação tributária é expressa em estabelecer o prazo de 5 anos para a homologação **da compensação**, isto é, da **extinção do débito** (crédito tributário) por um alegado crédito. Não se homologa **pedido de crédito ou restituição**:

*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*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

*(...)*

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

Por óbvio, se o prazo de homologação da compensação é contado a partir da Declaração de Compensação, o indébito poderá ser anterior a 5 anos.

Portanto, afasto a preliminar suscitada.

## Mérito

Cumpre inicialmente estabelecer o arcabouço teórico do regime não cumulativo das contribuições.

A base legal para a compreensão dessa questão são os artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

*Lei 10.637/2002:*

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

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

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

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

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

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

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

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

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lhe nos meses subseqüentes.*

*§ 5º (VETADO)*

*§ 6º (VETADO)*

§ 7o Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9o O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§§ 10 e 11. (Revogados pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2o deste artigo e nos §§ 1o a 3o do art. 2o desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4o do art. 2o desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2o deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 14. (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008).

§ 15. O disposto no § 12 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 16. Ressalvado o disposto no § 2o deste artigo e nos §§ 1o a 3o do art. 2o desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 15, o crédito será determinado

mediante a aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento). (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

§ 17. ao § 21. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

**Lei 10.833/2003:**

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

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

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

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)*

*§ 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 23 de junho 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 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)*

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

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

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

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

*§ 5º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*§ 6º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.*

*§ 11. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*§ 12. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no*

*prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 15. O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 16. Opcionalmente, o sujeito passivo poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da TIPI, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos). (redação dada pela [Lei 13.097/2015](#)) - redação anterior:*

*Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*I - no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos); ou (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*II - na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, ficando o Poder Executivo autorizado a alterar o prazo e a razão estabelecidos para o cálculo dos referidos créditos. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)*

*I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)*

*II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea "b" do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)*

*III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)*

---

§ 18. No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriado no mês do recebimento da devolução. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

§ 22. (Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008)

§ 23. O disposto no § 17 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

§ 24. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 23 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 3% (três por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

§ 25. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº

12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 26. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 27. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 30. O disposto no inciso XI do caput não se aplica ao ativo intangível referido no § 29. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

O inciso II do caput do artigo 3º dessas Leis utiliza o termo “insumos” para caracterizar o direito ao crédito, tanto na produção de bens, quanto na prestação de serviços. Todavia, o legislador não se ocupou de definir a amplitude ou abrangência do termo, para distinguir os diferentes significados em que pode ser tomado. Cabe ao intérprete da lei executar a tarefa de alcançar a *mens legis*, o norte interpretativo que possa cuidar de cada caso em concreto, observando o fim a que a lei busca (art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).

Uma primeira possível interpretação trata de equivaler o termo “insumo” aos dispêndios gerais da empresa, à semelhança dos custos e despesas da legislação do Imposto de Renda. Todavia, a enumeração exaustiva e específica de rubricas nos incisos III a XI do caput do artigo 3º, acima mencionados, afasta tal entendimento, posto que seriam inúteis se tal

---

interpretação fosse abrigada. Tal disposição normativa visa à separação entre os conceitos de custo e despesas, estas, limitadas aos incisos III a XI.

Outra tentativa trata de igualar o significado do termo às matérias-primas e produtos intermediários na legislação do IPI, restringindo-o àquele insumo que tem contato direto com o produto fabricado. Essa vertente foi adotada pela Receita Federal, conforme Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004. Mas a legislação de Pis e da Cofins não faz nenhuma referência à legislação do IPI para esse fim, e abrange realidades econômicas diversas das indústrias.

Verifica-se, na verdade, que o Parecer CST nº 65/79, que historicamente se tornou o normativo base para a interpretação dos créditos de IPI, desenvolve sua argumentação para distinguir o termo “insumos”, dos produtos intermediários que possam gerar crédito de IPI. Portanto, o próprio conjunto normativo do IPI assenta que o termo insumos é mais abrangente que o de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Ora, a legislação de Pis e Cofins trata de insumos. Portanto, a aproximação dessas duas legislações para caracterização dos respectivos direitos de crédito é imprópria.

Alguns utilizam o critério da essencialidade para fins de caracterização do insumo como gerador de crédito. Não posso concordar, pois, a rigor, todos os gastos de uma empresa são, em alguma medida, necessários ao seu funcionamento com qualidade. Não é esse o critério da Lei, posto que, no limite, poderia ensejar o aproveitamento de todos os dispêndios de qualquer empresa.

Na exposição de motivos da MP 135/2003, que foi convertida na Lei 10.833/2003, consta que foi adotado “*o método indireto subtrativo*”... “*em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviço adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona*”.

Em consonância com a exposição de motivos (custos, despesas e encargos), a construção do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 leva-nos a crer que os incisos I e II somente se referem a custos.

Inciso I – custo de empresas comerciais;

Inciso II – custo de empresas industriais e de serviços;

Incisos III a XI – despesas e encargos específicos.

O conceito contábil de custo é variável e essencialmente depende da visão administrativa, isto é, o custo poderá variar desde a apropriação tão somente das matérias físicas incorporadas ao bem produzido, quanto estender-se à apropriação de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, conforme for a visão gerencial<sup>3</sup>.

Não obstante, no caso da legislação de Pis e Cofins, o custo é tomado como distinto de despesa, consoante a exposição de motivos da MP 135 e a separação dos incisos do artigo 3º. O termo custo aqui deve ser entendido como “**dispêndios do processo produtivo**”, isto é, todos os dispêndios necessários para colocação do bem acabado – ou serviço prestado – no local de venda ou prestação de serviço.

---

<sup>3</sup> Para ilustrar as diversas formas de custeio, variando conforme o grau de apropriação dos dispêndios, vide PADOVEZE, CLÓVIS LUIS e outro - Custo e Preços de Serviços. São Paulo: Ed. Atlas, 2013, página 68.

A inclusão do critério de localização final advém dos métodos contábeis tradicionalmente admitidos, por exemplo, insertos na Resolução CFC 1.170/2009<sup>4</sup>

Portanto, nesse contexto, e considerando equanimidade entre empresas comerciais e empresas industriais ou de serviços, o custo do produto ou dos serviços equivale a todos os gastos intrinsecamente ligados ao produto ou serviço, alcançando o produto pronto em estoque, ou serviço concluído, no local de venda.

Exemplificativamente, nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o serão também para empresas industriais e de serviços, no que se refere ao inciso II do art. 3º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.

Com esse norte conceitual, passo à análise das divergências na base de cálculo e glosas de créditos do presente caso concreto.

### **Crédito calculados sobre desestiva**

Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, na importação.

O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.

Divirjo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insignia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceita-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.

Não obstante, despesas com despachantes são eminentemente administrativas, relacionadas à obrigações contábeis/fiscais, e portanto, não geram direito a crédito.

### **Crédito extemporâneo**

As leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/2002<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

<sup>5</sup> § 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

---

e art. 6º, §2º da Lei 10.833/2003<sup>6</sup>, além do *caput* do art. 16 da Lei 11.116/2005<sup>7</sup>, de que aqui se trata.

No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/2003<sup>8</sup> permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.

O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.

Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações - as vedações *procedimentais* para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.

Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.

O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP.

No mesmo sentido, cito precedentes do Carf: 3302-002.674, 3403-001.935, 3401-001.577, e 9303-004.562.

Tudo o que foi dito tem assento ainda mais pertinente no presente caso, em que os créditos extemporâneos são justamente aqueles que a Lei 11.116/2005, art. 16, permitiu fossem aproveitados somente após a sua publicação.

---

<sup>6</sup> § 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

<sup>7</sup> Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

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

<sup>8</sup> § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

O provimento quanto ao crédito extemporâneo aumenta o valor do crédito, já concedido pela DRJ, sobre os combustíveis. Porém, esse aumento, cf. fls. 268, não alcança o limite de alçada previsto na Portaria MF 63/2017<sup>9</sup>, razão pela qual a matéria relacionada a combustíveis não será objeto de apreciação, restando definitivamente decidida pela primeira instância.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas sobre despesas de desestiva, movimentação e armazenagem na importação, e afastar as glosas sobre crédito extemporâneo sob esse único fundamento.

Marcelo

Giovani

Vieira

-

Relator

---

<sup>9</sup> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.