



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

**Processo n°** 12585.000278/2010-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-006.524 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2019  
**Matéria** COFINS. CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. INSUMOS.  
**Recorrente** FIBRIA CELULOSE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2010

PERCENTUAL DE RATEIO. EXPORTAÇÃO. MOMENTO.

Aplicação do índice de rateio proporcional dos créditos do da COFINS calculados sobre custos e despesas comuns à receita do mercado interno e de exportação.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. INSUMOS. AQUISIÇÃO. MOMENTO

A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

CRÉDITO SOBRE OS INSUMOS EMPREGADOS NA CONSTITUIÇÃO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

Essencialidade dos insumos para a manutenção e exploração dos recursos florestais que proveem a matéria prima do processo fabril da pessoa jurídica, geram créditos.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES. POSSIBILIDADE.

Essenciais para a manutenção e exploração dos recursos florestais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por qualidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito na aquisição de bens utilizados como insumo no momento da tradição (entrada no estabelecimento da recorrente), para reconhecer os créditos sobre aquisição de insumos na constituição de florestas, para reconhecer o crédito sobre fretes de aquisições de insumos, transferências de insumos e de produtos semielaborados, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud (relator), Corinto Oliveira Machado e Walker Araújo que reconheciam o creditamento na aquisição de insumos no momento de emissão da nota fiscal e os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Raphael Madeira Abad, que reconheciam o creditamento sobre frete de produtos acabados. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Derouledé. Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

## **Relatório**

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

*O presente processo foi iniciado com a transmissão do Pedido de Ressarcimento nº 02345.802625.250810.1.1.09-9860 pelo qual a contribuinte em epígrafe pleiteou reaver crédito da Cofins não cumulativa relacionado às receitas de exportação apurado no 2º trimestre de 2010. O direito de crédito indicado alcança R\$ 32.598.435,52. Ao crédito mencionado a contribuinte vinculou Declarações de Compensação.*

*Abriu-se procedimento fiscal com o objetivo de verificar a legitimidade do pleito, tendo sido a contribuinte intimada a apresentar a documentação pertinente à apuração do crédito.*

*A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT/SP emitiu o Despacho Decisório de fls. 6224/6255 reconhecendo parcialmente o*

*crédito pleiteado e homologando as compensações até o limite do direito de crédito reconhecido.*

*Entre as razões para as divergências apontou a fiscalização em primeira mão, diferenças nos índices de rateio proporcional aplicados pela contribuinte em relação aos custos geradores de créditos não cumulativos vinculados às receitas no mercado externo e interno.*

*Diz a auditoria que também se verificaram diferenças oriundas do método aplicado pela empresa para a apropriação do insumo como gerador de crédito da não cumulatividade. Segundo o despacho decisório, a empresa apurou os créditos não cumulativos tendo por base temporal o mês de lançamento da Nota Fiscal, em afronta ao disposto nos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 que, na visão da autoridade, mencionam a possibilidade de desconto dos créditos em relação aos bens no mês em que adquiridos.*

*Prossegue o texto do despacho decisório:*

*Em estrito cumprimento às leis citadas acima, as notas fiscais constantes nas memórias de cálculo das apurações do PIS e da COFINS cujas emissões se deram fora do período da sua apuração foram glosadas.*

*A data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos (critério este idêntico ao adotado pelo sistema ContÁgil, aplicativo de auxílio ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil devidamente homologado pelos órgãos centrais da RFB para o auxílio do exercício das atividades de fiscalização).*

*Não cabe à Autoridade Fiscal flexibilizar o critério temporal de apropriação dos insumos, alargando-o em decorrência das tramitações das Notas Fiscais dentro da empresa. Desta forma, mesmo as notas fiscais emitidas ao final de um determinado mês devem ser apropriadas neste mesmo mês, e não no mês seguinte.*

*O prazo para se apresentar o DACON é suficientemente dilatado para que a empresa efetue tais ajustes.*

*Vale ressaltar ainda que não cabe à Autoridade Fiscal realocar as notas fiscais nos meses corretos da sua emissão, e sim tão somente verificar a sua correta apropriação no DACON analisado, cabendo a sua simples glosa em caso contrário.*

*Ao analisar a composição da base de crédito utilizada pela empresa, levando em conta a atividade principal da interessada - a fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel -, a auditoria entendeu que algumas rubricas não se enquadrariam no conceito de insumo para fins de apuração de créditos não cumulativos, entre outros, ferramentas de trabalho para manutenção, calços para alinhamento da altura de equipamentos rotativos, pistola de ar comprimido, serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências, serviços*

*logísticos, serviços de movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes, despesas com equipamento de proteção individual, etiquetas adesivas de escritório, rolos de pintura, lonas de plástico para efetuar manutenções, insumos utilizados em análises químicas em laboratório, baterias, pilhas, rádios transceptores, projetores de apresentação, manutenção de PABX, manutenção de no-breaks, encadernação de notas fiscais, copos para água mineral, almofada de carimbo, binóculos, borrachas para lápis, brindes e camisas promocionais, brinquedos para filhos de funcionários, café expresso em grãos, CD-R graváveis, cestas de natal, coffe-break, serviços de cópias de chaves, coroas de flores, desjejum, custos de eventos festivos, lanches, livros de literatura, locação de máquinas de café, marmitex, medicamentos, palestras e óculos de segurança Bandido.*

*O autor do despacho decisório também não admitiu como geradores de créditos não cumulativos os gastos com a constituição das reservas florestais, assim se posicionando:*

*Todo bem ou serviço utilizado pela empresa antes do tratamento físico-químico da madeira em si (fase industrial) não podem ser classificados como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e do COFINS não-cumulativos. Ao invés disso, as reservas florestais devem ser tratadas como sendo ativo imobilizado da empresa.*

*Citando os Pareceres Normativos da Coordenação do Sistema de Tributação CST n° 108, de 1978 e n° 18, de 1979, que abordaram respectivamente a correta classificação no patrimônio dos gastos operacionais relacionados à constituição de florestas e o adequado tratamento tributário aos encargos de exaustão de recursos florestais, conclui o responsável pelo despacho:*

*Resta claro que os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização devem ser classificados no ativo imobilizado. Em relação à floresta plantada, as despesas de qualquer natureza, incorridas para a constituição da floresta devem ser contabilizadas no ativo imobilizado. Esse bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. Evidentemente que o valor da terra nua não deve aparecer na mesma conta do ativo imobilizado em que estiverem os recursos florestais, uma vez que a terra nua não pode ser objeto de exaustão.*

*Com isso, é fácil concluir que as despesas com a constituição da floresta, tais como as efetuadas com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas de extração, etc, não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado.*

*Com base no texto do inciso III, §3° dos art. 3° das Leis n° 10.637, de 2002 e n° 10.833, de 2003, a autoridade afirma que,*

*por ausência de previsão legal, não há possibilidade de apuração de créditos sobre encargos de exaustão, mas apenas sobre encargos de depreciação e amortização de bens incorporados ao imobilizado.*

*Nessa medida, não foram admitidos como insumos geradores de créditos não cumulativos os dispêndios relativos a corrente de corte (motosserra), picadores (desgastador de madeira), sabres (manejo florestal), insumos utilizados no corte de cavacos, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de inventário florestal, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviço de manutenção/construção de estrada e pontes, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem, sensoriamento remoto e peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores e outros veículos como a Komatsu, Volvo e John Deere).*

*Além desses dispêndios, o despacho decisório refere-se especificamente a glosas de rubricas que não dão margem à apuração de créditos da não cumulatividade conforme entendimento expresso pela Coordenação do Sistema de Tributação - Cosit em Soluções de Divergência. São os desembolsos realizados a título de passagens e hospedagem, locação de veículos e despesa de transporte de supervisores, partes e peças de reposição de bens que não são empregados diretamente na fabricação, materiais de construção que se incorporam as edificações constantes do ativo imobilizado, serviços de frete não relacionados à operações de venda, fretes interplantas, combustíveis não empregados na atividade não relacionada à produção de papel e celulose.*

*Em novo tópico a unidade de origem explica porque não foram admitidos créditos relativos a períodos diferentes da apuração do Dacon:*

*Identificado pelo contribuinte que um determinado crédito não foi utilizado no passado, existe a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea, ou seja, realizado fora de seu tempo normal.*

*Todavia, não há como acolher a pretensão de utilizar eventuais créditos apurados extemporaneamente sem retificar os Dacon e DCTF correspondentes,*

*ou seja, retificar as declarações do mesmo período dos créditos, em face do disposto na Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005:*

*“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.**" (grifos no texto do despacho decisório)

*Em suma, caso o contribuinte identifique em dez/2006 um crédito não utilizado em jan/2005, deve proceder a retificação do DACON jan/2005.*

*Deve-se salientar que, no caso de ter havido recolhimento das aludidas contribuições pela Consulente, a retificação dos Dacon e DCTF correspondentes é o único procedimento que permite a restituição de eventuais valores recolhidos indevidamente ou a maior devidamente corrigidos pela Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para Títulos Federais, haja vista que os créditos extemporâneos não admitem a incidência de atualização monetária ou juros de mora, consoante dispõe o art. 13 c/c art3º, § 4o, da Lei nº 10.833, de 2003 [...]*

[...]

*Todavia, o critério temporal explicitado anteriormente (retificar as declarações do mesmo período dos créditos) não foi obedecido, de forma que as rubricas contendo créditos extemporâneos de períodos diferentes dos da apuração de cada DACON foram glosadas. Como exemplo, podemos citar a auditoria realizada pela Ernst & Young em 03/2010 apropriando créditos de PIS e COFINS cuja base de cálculo foi de R\$ 167.052.349,09 (referente aos períodos de apuração de 2005 e 2006), valor este devidamente glosado por esta fiscalização.*

*O despacho está acompanhado de um conjunto de planilhas demonstrativas (fls. 6198/6223) que consolidam a base de cálculo dos créditos considerada pela administração e discrimina o direito de crédito passível de ressarcimento/compensação para o trimestre objeto do pleito, totalizando R\$ 1.831.705,57 (fl. 6223). Esse foi o valor reconhecido e utilizado na absorção dos débitos incluídos nas DCOMP vinculadas.*

*Notificada do despacho decisório em 25/05/2012 (fl. 6262), em 25/06/2012 a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 6565/6605 na qual alega em síntese o que segue:*

*- o índice de rateio proporcional dos créditos calculados sobre custos e despesas comuns às receitas do mercado interno e externo foi alterado em razão de a fiscalização haver considerado como receita de exportação apenas os valores registrados no SISCOMEX, conforme a data de embarque das mercadorias, parâmetro que estaria definido no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de novembro de 2002; contudo, o ADI citado é inaplicável ao caso pois se refere*

*à exportação de produtos nacionais sem saída do território nacional, para o gozo da isenção, caso que não coincide com o tratado nos autos; ademais a interpretação fiscal colide com o §3º, do artigo 6º, c/c §8º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que dispõe que o rateio será proporcional ao auferimento das receitas sem impor que tenha havido o embarque da mercadoria ao exterior para que a receitas auferidas sejam consideradas de exportação;*

*equivoca-se a autoridade quando glosa créditos sobre insumos com o argumento de que a contribuinte os teria calculado fora do período de sua apuração; os bens móveis, nos termos do Código Civil consideram-se adquiridos apenas com a tradição, que ocorre com a entrega dos bens; assim, está correto o procedimento de reconhecer os créditos no ato da entrada, em seu estabelecimento, do insumo adquirido; da mesma forma, apenas com a conclusão dos trabalhos é que os serviços são adquiridos pelo contratante; ainda que se considere o momento para a apuração do crédito como sendo o da emissão da nota fiscal, a conduta da contribuinte em calcular o seu direito de crédito em momento posterior representaria apenas a postergação no aproveitamento do crédito, o que está assegurado pelo parágrafo 4º do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, que dispõe que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes; a planilha elaborada pela fiscalização revela que a situação da maioria absoluta dos casos envolveu a emissão da nota fiscal no final de determinado mês e a apropriação do crédito no início do mês subsequente, quando a mercadoria ingressou no estabelecimento da empresa;*

*é incorreta a tentativa de impedir o aproveitamento de crédito em período subsequente, por ausência de retificação dos correspondentes Dacons e DCTF; as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, não fixaram o período para a contribuinte exercer o direito de desconto do crédito; pelo contrário, a regra expressa é a de que o crédito não aproveitado em determinado período poderá sê-lo nos meses subsequentes;*

*é equivocada o conceito de insumo utilizado nas IN RFN nº 247, de 2002 e 404, de 2004, invocadas no despacho decisório para glosar créditos da interessada, inclusive aqueles relacionados a dispêndios destinados à formação e manutenção de florestas destinadas à fabricação de celulose;*

*considerando que a madeira é o principal insumo para a fabricação da pasta da celulose, certo é que todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos par ao plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, mudas, fertilizantes, herbicidas, entre outros, possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção, razão pela qual classificá-los de forma distinta, e por consequência,, glosar os créditos de PIS e COFINS se encontra ao arrepio da lei; o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utiliza o termo insumo com o mesmo sentido de custo de produção;*

*erra a autoridade fiscal ao entender que os gastos com a formação e manutenção das florestas constituem ativo imobilizado da empresa e não se classificam como insumos; a reserva florestal, mesmo contabilizada no ativo imobilizado e portanto submetida à exaustão, não perde sua natureza de insumo;*

*no caso das empresas de celulose, os custos de produção se iniciam como o desenvolvimento de mudas de eucalipto, se intensificam na formação das florestas e se encerram após a transformação da madeira em celulose; o processo de produção de celulose de inicia com uma etapa agrícola, à qual incorrem dispêndios com bens e serviços indispensáveis à formação das florestas, em um longo processo de anos até que a madeira se forme para que assim se proceda à fabricação da celulose;*

*assim, todos os gastos listados na planilha elaborada pela fiscalização [...] que tiverem ligação à formação de florestas ou silvicultura, por constituírem insumo na produção da celulose, devem gerar crédito de PIS e COFINS.*

*descabida a menção do despacho decisório à impossibilidade de apuração de créditos que não tenham relação com aquisição de terceiros; a manifestante só se apropria de créditos sobre bens e serviços adquiridos de terceiros; note-se que a própria fiscalização ao glosar os serviços que entendeu não se qualificarem no conceito de insumo haver indicado os prestadores dos serviços;*

*os fretes pagos na aquisição de insumos, na transferência dos produtos em elaboração ou para colocação do produto acabado no estabelecimento do vendedor são custos de produção e portanto insumos, sendo a apuração dos correspondentes créditos garantida pelo art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003;*

*caso não se entenda que os bens e serviços utilizados para a formação de florestas não estão ligados à produção da celulose, é inequívoco o direito ao crédito de PIS e Cofins em relação à parcela desses insumos que se encontram vinculados à receita de exportação, já que o art. 6º, §3º e art. 15, inciso II da Lei nº 10.833, de 2003 não impõem nenhuma condição adicional para o gozo do direito; tendo em vista que a contribuinte é ainda empresa exportadora de pasta de celulose, todos os custos que estejam vinculados à receita de exportação, nos quais se incluem os insumos florestais e os fretes, conferem crédito de PIS e de Cofins;*

*A manifestação é enriquecida com excertos de doutrina e jurisprudência.*

*Ao fim, a contribuinte resume seus pontos de discordância de solicita a realização de diligência para que sejam respondidos os quesitos que indica à fl. 6.604. Nomeia os peritos de sua confiança.*

Em 17 de junho de 2013, através do Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 05-40.827, a 3ª Turma da DRJ/CPS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

A empresa FIBRIA CELULOSE S/A foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 01 de julho de 2013 (folhas 6.795).

A empresa FIBRIA CELULOSE S/A ingressou com Recurso Voluntário, em 31 de julho de 2013, de folhas 6.796 à 6.837.

Foi alegado em resumo que:

- Do equivocado critério utilizado para apuração do índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno;
- Do momento de apuração do crédito de bens e serviços utilizados como insumo;
- Da possibilidade de aproveitamento do crédito em meses subsequentes e da desnecessidade de retificação dos DACON e DCTF;
- Da inaplicabilidade das Instruções Normativas SRF n.ºs 247/02 e 404/04;
- Do crédito sobre bens e serviços - Conceito de insumo;
- Crédito sobre os insumos empregados na constituição de florestas;
- Do crédito sobre fretes;
- Fretes com aquisição de matéria-prima;
- Frete entre estabelecimentos da empresa (intercompany);
- Fretes pagos na aquisição dos bens que compõe o ativo imobilizado;
- Do direito aos créditos vinculados à receita de exportação;
- Da correta apuração dos créditos de Cofins pela recorrente sobre custos, despesas e encargos -Necessidade de realização de diligência ou perícia.

#### DO PEDIDO

Diante do exposto, requer-se que seja integralmente reformado o r. acórdão da DRJ/CPS, e, por conseguinte acolhido o presente Recurso Voluntário, a fim de que sejam reconhecidos integralmente os créditos da COFINS, seja com fundamento no valor da aquisição dos bens e serviços utilizados como insumo para a produção da celulose; seja

baseado nos encargos da exaustão, reconhecendo-se integralmente o crédito pleiteado, homologando-se, conseqüentemente, todas as compensações declaradas.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, requer-se a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, pelas razões expostas na peça recursal.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 01 de julho de 2013 (folhas 6.795).

A empresa FIBRIA CELULOSE S/A ingressou com Recurso Voluntário, em 31 de julho de 2013, folhas 6.796.

O Recurso é tempestivo.

### **Da controvérsia.**

No Recurso Voluntário foram alegados os seguintes pontos:

- Do equivocado critério utilizado para apuração do índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno;
- Do momento de apuração do crédito de bens e serviços utilizados como insumo;
- Da possibilidade de aproveitamento do crédito em meses subsequentes e da desnecessidade de retificação dos DACON e DCTF;
- Da inaplicabilidade das Instruções Normativas SRF n.ºs 247/02 e 404/04;
- Do crédito sobre bens e serviços - Conceito de insumo;
- Crédito sobre os insumos empregados na constituição de florestas;
- Do crédito sobre fretes;
- Fretes com aquisição de matéria-prima;
- Frete entre estabelecimentos da empresa (intercompany);

- Fretes pagos na aquisição dos bens que compõe o ativo imobilizado;
- Do direito aos créditos vinculados à receita de exportação;
- Da correta apuração dos créditos de Cofins pela recorrente sobre custos, despesas e encargos -Necessidade de realização de diligência ou perícia.

Passa-se à análise.

- DO EQUIVOCADO CRITÉRIO UTILIZADO PARA APURAÇÃO  
DO ÍNDICE DE RATEIO PROPORCIONAL RELATIVAMENTE  
ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E DO MERCADO INTERNO

É alegado às folhas 4 e 5 do Recurso Voluntário:

*É de fácil constatação que referido Ato Declaratório Interpretativo, empregado pela fiscalização regula especificamente as operações de exportação de bens sem saída física do território nacional, mas para fins de gozo da ISENÇÃO, o que não é caso presente.*

*Ora, o que se discute aqui não é a isenção do PIS e da COFINS em operações de exportação sem saída das mercadorias do país, motivo pelo qual quer parecer completamente equivocada a utilização dessa norma para fins de apuração de créditos dessas contribuições na não-cumulatividade. Aliás, quando da edição do referido ato sequer estava em vigor apuração não-cumulativa das contribuições.*

*Na remota hipótese de que esse entendimento prevaleça, este restará, por consequência, em claro conflito com as normas de apuração dos créditos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.*

*Isso porque, dispõe o § 3º, do artigo 6º, c/c § 8º do artigo 3º, ambos da Lei n.º 10.833/03 (repetidos pela Lei n.º 10.637/02), que o rateio proporcional será determinado “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, auferida em cada mês”.*

*Com efeito, referido dispositivo não impõe, como quer a fiscalização, que tenha ocorrido o embarque da mercadoria ao exterior para que a receita auferida seja considerada como de exportação. Fato é que inexistente essa condição na apuração dos créditos, até porque existem exportações que sequer foram realizadas em nome da Recorrente, como as operações de vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*Determina o § 3º, do artigo 6º, c/c § 8º do artigo 3º, ambos da Lei n.º 10.833/03, que o cálculo do índice de rateio levará em consideração as receitas auferidas em cada mês, razão pela qual a Recorrente prontamente procedeu com a juntada (doc.03 da*

*Manifestação de Inconformidade) , em sua Manifestação de Inconformidade protocolada na data de 25 de junho de 2012, das Demonstrações Contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2008, bem como planilha com cálculo do índice do rateio utilizado, demonstrando a correção do procedimento adotado pela empresa.*

*Por essas razões, deve ser acolhido o presente Recurso Voluntário reformando-se a decisão da DRJ, no que tange à parte que alterou o índice de rateio proporcional dos créditos da COFINS calculados sobre custos e despesas comuns à receita do mercado interno e de exportação.*

O referido Ato Declaratório Interpretativo é o SRF nº 22/2002:

ADI RFB nº 22, de 2002:

Art. 1º Para fins de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considera-se exportado para o exterior o bem que tenha saído do território nacional.

O regramento relativo ao método de determinação dos créditos no regime da não-cumulatividade, conforme critério estabelecido pela própria pessoa jurídica, consta dos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Os artigos 3º e 6º da Lei nº 10.833, de 2003 assim dispõem:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Produção de efeito\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#) [\(Regulamento\)](#)

(...)

§ 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.

(...)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: [\(Produção de efeito\)](#)

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

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

Sob o aspecto contábil, o reconhecimento da receita deve ser feito no momento em que se configura a transferência da propriedade. No caso das exportações de mercadorias, considera-se ocorrida a transferência da propriedade na data do embarque, cabendo nesse momento o registro contábil da respectiva receita, e não quando da emissão da NF, como postula a manifestante.

Tal questão foi examinada no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Fipecafi (Iudícibus, Sérgio de, e outros. São Paulo: Atlas, 2009, 7 ed., p. 363):

*(...) o momento do reconhecimento da receita de vendas deve ser, normalmente, o do fornecimento de tais bens ao comprador. Nas empresas industriais e nas empresas comerciais, a contabilização das vendas pode ser feita pelas notas fiscais de vendas, já que a entrega dos produtos é praticamente simultânea à da emissão das notas fiscais. Ocorre, comumente, todavia, uma pequena defasagem entre a data da emissão da nota fiscal e a da entrega dos produtos, quando a condição da venda é a entrega no estabelecimento comprador. Teoricamente, deveriam ser registradas como receita somente após a entrega dos produtos.*

(...)

*Na hipótese de exportações de produtos manufaturados nacionais, a receita bruta de vendas será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, entendida esta como o data averbada pela autoridade aduaneira, na Guia de exportação ou documento de efeito equivalente. As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a*

*data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias ativas ou passivas. (os grifos não constam do original)*

Na esfera tributária, a Portaria MF nº 356, de 1988, fixou quando deve ser reconhecida a receita de exportação:

I - A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 - Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

Imposto de Importação - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas. (os grifos não constam do original)

Nessa mesma linha, a IN SRF nº 243, de 2002, que regulamenta as normas relativas aos preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, dispõe que:

Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:

I - de embarque, no caso de bens;

II - da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

§ 1º A data da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito é a data do auferimento da receita, assim considerada o momento em que, nascido o direito à sua percepção, a receita deva ser contabilizada em observância ao regime de competência.

§ 2º Na hipótese em que o contribuinte seja optante pelo lucro presumido, com base no regime de caixa, considerar-se-á auferida a receita segundo o regime de competência. (os grifos não constam do original)

Além disso, a RFB externou sua posição acerca da matéria em exame no endereço eletrônico [http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo\\_VIII\\_LucroOperacional\\_2014.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_VIII_LucroOperacional_2014.pdf), nos seguintes moldes:

*039 Como é determinada a receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais?*

*A receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais é determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, assim entendida a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).*

(...)

*040 Como é fixada a data de embarque para efeito de determinação da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais?*

*Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior (momento da conversão da moeda estrangeira) aquela averbada no Siscomex.*

(...)

*041 Como deverão ser consideradas as diferenças decorrentes de alterações na taxa de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data de embarque?*

*As diferenças decorrentes de alterações na taxa de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque devem ser consideradas como variações monetárias ativas ou passivas, conforme o caso.*

A título ilustrativo cabe lembrar que os créditos decorrentes de custos e despesas vinculados às operações de exportação têm tratamento diferenciado pela legislação, vez que podem ser utilizados tanto na dedução do valor das contribuições a recolher como, em certas condições legalmente estipuladas, na compensação com débitos próprios ou, ainda, para ressarcimento.

O regramento relativo ao método de determinação dos créditos no regime da não-cumulatividade, conforme critério estabelecido pela própria pessoa jurídica, consta dos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Esses parágrafos foram regulamentados pelo art. 21 da IN SRF nº 404, de 2004 (COFINS), a saber:

*Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:*

*I - dos custos, das despesas e dos encargos de que trata a alínea b do inciso I e os incisos II e III do art. 8º, observado o disposto no art. 9º; e*

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 8º, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 10 e 11.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser registrado deve ser 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.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês.

§ 4º O método eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

Portanto, observados os critérios apontados pela legislação, verifica-se que a exemplo do que acontece no rateio entre as receitas submetidas em parte ao regime cumulativo e de outra ao regime não cumulativo, as receitas auferidas com exportações/mercado interno deverão ser comparadas com o total da receita bruta da empresa. E assim o fez o Fisco, tendo exposto no DD, de maneira clara, seu procedimento, restando corretos os percentuais de receitas de exportação/mercado interno calculados segundo o entendimento expresso, posto que o momento do reconhecimento da receita de exportação se dá quando do embarque dos produtos para o exterior.

#### - DO MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

A Recorrente alega que se equivoca autoridade quando glosa créditos sobre insumos com o argumento de que a contribuinte os teria calculado fora do período de sua apuração: os bens móveis, nos termos do Código Civil consideram-se adquiridos apenas com a tradição, que ocorre com a entrega dos bens: assim, está correto o procedimento de reconhecer os créditos no ato da entrada, em seu estabelecimento, do insumo adquirido.

Consoante relatado pela Fiscalização, o momento correto para apuração de eventuais créditos de COFINS decorrente da aquisição de insumos (regime da não-cumulatividade) está determinado no art. 3º, inciso II, § 1º, inciso I da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS). No que se refere à COFINS esse artigo foi normatizado pela IN SRF nº 404, de 2004 (art. 8º, especialmente o inciso I):

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

- a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;
- b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços; (...)

A legislação que disciplinou a matéria permite inferir que o *momento* em que pessoas jurídicas podem utilizar os créditos para o desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento/compensação deve ser entendido como a *data de aquisição*, momento da transmissão do direito de propriedade dos bens. Ou seja, o importante não é a posse física do bem ou, no caso, o momento de sua entrada no estabelecimento, mas o direito de sua propriedade e, sendo assim, deve-se considerar a data de emissão dos documentos fiscais como a data de aquisição.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade trata assim o assunto em suas folhas 09:

*A auditoria justificou parte das glosas pela constatação de descompasso entre o momento da aquisição dos insumos e da apropriação do correspondente crédito não cumulativo. Foram assim glosados os créditos apurados em períodos diferentes daqueles correspondentes aos de emissão das notas fiscais.*

*Na base do entendimento fiscal está o disposto nos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, que tratam da possibilidade de apuração de créditos não cumulativos relativos aos insumos adquiridos no mês:*

*Lei nº 10.637, de 2002:*

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

- bens adquiridos para revenda [...]*
- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]*

*§ 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;*

*A mesma redação repete-se no art. 3º da Lei nº 10.883, de 2003.*

*O texto legal é claro ao possibilitar a apuração de créditos sobre os insumos que tenham sido adquiridos no mês. O comando está inserido organicamente em todo o sistema da não cumulatividade. O sistema tem como base contábil o princípio da competência tanto no tocante à tributação das receitas quanto à apuração de créditos não cumulativos. Assim, as receitas são*

*tributadas no momento em que auferidas, ainda que não recebidas e os créditos, por sua vez, são apurados relativamente ao mês de aquisição dos insumos, ainda que não utilizados ou recebidos.*

*Veja-se que o instituto da tradição a que se refere a contribuinte no texto de sua manifestação de inconformidade marca o momento da transmissão da propriedade do bem e não o da aquisição, que é traduzido pela emissão da nota fiscal. Assim, os créditos devem ser apropriados no período de emissão da correspondente nota fiscal e não no mês seguinte ou ainda no período em que por ventura tenham sido entregues os insumos no estabelecimento industrial ou quando prestados os serviços contratados.*

Nas palavras de Vanessa Rahal Canado:

*De acordo com as normas contábeis, as receitas das vendas de bens e serviços devem ser reconhecidas pelas empresas de acordo com o regime de competência. Simplificadamente, isto quer dizer que as receitas dessas operações devem ser reconhecidas após a realização das vendas e prestações de serviços, quando surge o direito ao recebimento do preço. O cumprimento da obrigação por parte do vendedor e do comprador faz surgir o direito ao recebimento dos montantes acordados, o que é fato suficiente para o reconhecimento da receita. Isso quer dizer que, contabilmente, a receita existe tão logo exista a operação de venda de bens ou prestação de serviços. Sob este ângulo, não existe qualquer diferença entre o PIS e a COFINS e o ISS e o ICMS.*

*Os argumentos que contrariam esse raciocínio estão relacionados à diferenciação entre o conceito contábil e o conceito jurídico de receita e à necessidade de efetivo recebimento dos valores para concretizar-se a tributação do PIS e da COFINS. Estes pontos, entretanto, foram superados, ainda que superficialmente, pelo Poder Judiciário, que firmou entendimento pacificado no sentido de que as contribuições incidem sobre o registro contábil da receita pelo regime de competência, não importando a inadimplência do cliente.*

[www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/direito-e-contabilidade/regime-de-competencia-e-incidencia-pis-cofins-icms-e-iss-13092017](http://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/direito-e-contabilidade/regime-de-competencia-e-incidencia-pis-cofins-icms-e-iss-13092017), em 01/11/2018).

Além da melhor jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: Recurso Extraordinário nº 586.482/RS.

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA.

1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76).

2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.

3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas.

4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.

5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na conseqüente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

#### - DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO EM MESES SUBSEQUENTES E DA DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DOS DACTON E DCTF

É alegado às folhas 12 e 13 do Recurso Voluntário:

*O dispositivo em hipótese alguma estabelece uma obrigação para a pessoa jurídica aproveitar tais créditos mediante desconto, muito menos em determinado momento ou sob determinada condição, como quis fazer crer o il. fiscal. Se existisse essa obrigação a legislação usaria o verbo “deverá” e não “poderá”.*

*As Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 em momento algum fixaram um período para o contribuinte exercer o direito potestativo de descontar o crédito. O contribuinte não está obrigado a realizar o desconto/aproveitamento no mesmo mês de referência de determinação do crédito. A referência a determinado “mês” pelo § 1º do artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 delimita*

*apenas o valor do crédito apurado naquele mês, mas não limita o aproveitamento do crédito mediante o desconto com o débito àquele mês.*

*Ao contrário, a regra é expressa no sentido de que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.” (§ 4º do artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03). Ora, se o crédito não for aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado (repetimos para enfatizar) nos meses subsequentes. O verbo aproveitar (utilizado na frase no particípio passado) tem o mesmo significado de utilizar, empregar (Dicionário Houaiss).*

*A forma ordinária de utilização do crédito está no **caput** do artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, quando prescreve que “a pessoa jurídica poderá descontar créditos” dos débitos do PIS e da COFINS apurados na incidência não cumulativa. Este é o aproveitamento a que se refere o dispositivo do § 4º do mesmo artigo da norma legal em comento.*

*Então, “o crédito não aproveitado (para ser descontado dos débitos do PIS e COFINS) em determinado mês poderá sê-lo (aproveitado para ser descontado dos débitos do PIS e da COFINS) nos meses subsequentes”. Este aproveitamento em determinado mês ou nos meses subsequentes é imanente à própria faculdade da pessoa jurídica criada pelo artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, pretendendo o ilustre fiscal distorcer este direito, transformando-o numa obrigação.*

*Se o contribuinte está obrigado, como sustentado no r. despacho decisório, a lançar no **Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON**, o crédito no mesmo mês de referencia de sua apuração (no mês de aquisição dos bens e serviços utilizados como insumo), este crédito será integralmente aproveitado naquele mesmo mês, podendo, eventualmente, surgir a situação de um indébito tributário, de um “saldo credor” ou ambas as hipóteses naquele mês. Aliás, o programa gerador do Dacon realiza este aproveitamento de forma automática.*

*Nesta situação, não existiria como o contribuinte exercer a sua faculdade outorgada pela legislação no sentido de “o crédito não aproveitado (para ser descontado dos débitos do PIS e COFINS) em determinado mês poderá sê-lo (aproveitado para ser descontado dos débitos do PIS e da COFINS) nos meses subsequentes”. O crédito foi integralmente aproveitado, isto é, descontado do valor apurado do PIS e da COFINS.*

A recorrente argumenta que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

Adequado o entendimento do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, às suas folhas 09 e 10:

*É importante notar que a contribuinte tem razão quando afirma que o desenho legal da não cumulatividade permite que o crédito não utilizado em determinado mês possa ser aproveitado em períodos subsequentes.*

*No entanto, é necessário que o crédito não cumulativo, aproveitado ou não, seja apurado e demonstrado no seu devido período de competência. Caso, por alguma razão, o crédito correspondente a um insumo não tenha sido apurado no período devido, há ainda a possibilidade de inclusão como crédito extemporâneo. Nessa hipótese, será necessário a retificação das DCTFs e Dacon correspondentes ao período de origem do crédito para que a demonstração do crédito surja perante a administração. A medida é necessária para que a própria contribuinte e a administração tenham controle da geração e aproveitamento/utilização do crédito.*

*Especialmente no caso em tela, em que o crédito tem origem em operações no mercado interno e externo, esse controle é essencial para que afira o respeito à legislação no tocante à possibilidade de aproveitamento do crédito como ressarcimento/compensação, possibilidade vetada nos caso de créditos com origem apenas em operações no mercado interno. Não se trata de simples postergação. Há que se evitar que os créditos sejam alocados deliberadamente de acordo com a conveniência no sentido de gerar saldos de crédito passíveis de utilização mediante compensação e não por desconto.*

Nos termos da legislação de regência, no âmbito da sistemática não-cumulativa da COFINS, a regra de aproveitamento dos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos é sua utilização para desconto da contribuição devida no mês. Diante da impossibilidade de desconto, é cabível pleitear o ressarcimento ou proceder à compensação dos referidos créditos apenas se eles forem vinculados a receitas de exportação ou a receitas de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Como salientado pelo Fisco, o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, determina que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes (neste item ver, também, os arts. 27 e 49 da IN RFB nº 1.300, de 2012).

Ademais, no regime da não-cumulatividade e no tocante aos *créditos extemporâneos*, pode-se afirmar que:

- a) verificado o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observa-se a determinação de que os créditos devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito;
- b) se exige a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição 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 repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou

ressarcimento, por exemplo). O ressarcimento/compensação de eventuais 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, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios/compensatórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Consoante exposto, a forma de apuração utilizada pela empresa, de fato, como afirma a Fiscalização, não encontra respaldo legal e impossibilita o controle de sua utilização, vez que não apropria o crédito no período em que incorreu, afirmando, anos depois, que dele não se utilizou na época devida.

Os créditos devem ser apurados nos períodos em que incorridos e se não utilizados, podem ser utilizados em períodos posteriores ou objeto de ressarcimentos, ou seja, o crédito apurado e não descontado em um determinado mês poderá ser descontado em meses subsequentes. Dessa forma, se o contribuinte deixar de descontar créditos em relação a um mês, poderá utilizá-lo em meses subsequentes.

Contudo, situação diversa é a aqui verificada, onde o contribuinte deixou de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixou de apropriá-los. Neste caso, seria necessário retificar o DACTON relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só será admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACTON.

A IN SRF nº 590, de 2005, dispunha que:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novos demonstrativos 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.

[...] (os grifos não constam do original)

O mesmo dispôs a IN RFB nº 940, de 2010, e sua sucessora, a IN RFB nº 1.015, de 2010:

IN RFB nº 940, de 2010:

Art. 14 . A alteração das informações prestadas em Dacon Mensal ou Semestral será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

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

(...)

§ 6º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

IN RFB nº 1.015, de 2010:

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

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

(...)

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora. Portanto, eventuais alterações de créditos informados em demonstrativos anteriores devem, obrigatoriamente, ser feitas mediante retificação de DACON.

Mesmo com o surgimento da Escrituração Digital (EFD - Contribuições) permaneceu determinado que o período anterior somente poderia ter o reconhecimento de créditos extemporâneos com a retificação dos demonstrativos e declarações entregues pela empresa. Nesse sentido, verifique-se orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) na *Internet* com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores neste novo modelo de escrituração:

*78. Como informar um crédito extemporâneo na EFD-Contribuições?*

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

*Em relação aos procedimentos a serem adotados pela empresa, para o registro de créditos de períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, ainda não apurados, devem ser adotados os seguintes procedimentos:*

- a) *Retificar o Dacon do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito.*
- b) *Escriturar na EFD-Contribuições, a partir do mês em que for transmitido o Dacon retificador, a demonstração dessa disponibilidade de créditos, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);*
- c) *Retificar a DIPJ, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito no Dacon original tenham sido computados pelo seu valor bruto;*
- d) *Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.*

*Note-se que a retificação do DACON é exigida não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original, devendo-se atentar, principalmente, para o fato de que os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito. Trata-se pois de ficar demonstrado com precisão que o crédito está constituído e o mais importante: que o crédito não foi utilizado em períodos anteriores, condição sine qua non para o aproveitamento futuro.*

Deve-se entender, portanto, que a apuração extemporânea de créditos somente poderia ser admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACON, devendo prevalecer a glosa efetuada pela Fiscalização.

Para o deslinde da questão, invoco o PARECER NORMATIVO RFB/COSIT Nº 2 DE 28/08/2015:

*As informações declaradas em DCTF - original ou retificadora - que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.*

*Não há impedimento para que a [DCTF](#) seja retificada depois de apresentado o [PER/DCOMP](#) que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na [DCTF](#) original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação*

da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

Retificada a [DCTF](#) depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório.

Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53.

Ocorre que (Observações feitas pelo PARECER NORMATIVO RFB/COSIT Nº 2 DE 28/08/2015 aqui aproveitadas):

1. Não se admite a retificação da DCTF realizada após a apresentação da Dcomp;
2. A retificação da DCTF é considerada suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior, desde que transmitida antes da ciência do despacho decisório;
3. A retificação da DCTF é considerada suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior, ainda que transmitida após a ciência do despacho decisório;

A retificação da DCTF é essencial para a comprovação do pagamento indevido ou a maior, mas, sozinha, não é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior, devendo estar associada a outras provas ou indícios.

Assim o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Isto porque, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original e principalmente para que os saldos de créditos do DACON dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, transcrevo o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 73, de 2012:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA N°- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012  
ASSUNTO: Contribuição para o PIS*

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

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

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n° 10.637, de 2002, art. 3°, caput, e seu § 4o; IN RFB n° 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF n°3, de 2007, art. 2°; PN CSTn° 347, de 1970.*

Outro não é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACON e DCTF, a saber:

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

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

*(Acórdão 3302-.005.594)*

*CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON.  
RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

*Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. (3.078)*

\*\*\*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS  
EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

*Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização. (Acórdão 3403.002.717)*

Além dos julgados anteriormente citados, trago à baila o entendimento do i. Relator José Fernandes do Nascimento sobre o tema (PA nº 19515.721557-2012-58), o qual adoto como fundamento de decidir:

*Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.*

*A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime de aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:*

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

*[...]*

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

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

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

**mês**;

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

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

[...]

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

[...]

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. (grifos não originais)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

*Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.*

*Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:*

*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.*

[...] (grifos não originais)

*Assim, na vigência da referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.*

*A propósito, cabe registrar que, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho<sup>5</sup>, que a “linha 06/31” do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do*

*conteúdo da referida linha revela que ela destinava-se ao registro de “ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30”, em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E a expressão “créditos não contemplados”, obviamente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:*

**CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)**

*Linha 06A/30 - Créditos Apurados*

*A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§ 3º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004).*

*Linha 06A/31 - Ajustes Positivos de Créditos*

*Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito **não contemplados** na Linha 06A/30.*

*Linha 06A/32 - (-) Ajustes Negativos de Créditos*

*Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:*

*Com base nessas considerações, resta demonstrado que, somente quando definida a natureza, certeza e liquidez do saldo de crédito apurado em determinado período mensal cabe analisar as formas de aproveitamento previstas na legislação.*

*Nesse sentido, dispõe o § 4º do art. 3º e o art. 13 que o saldo de crédito apurado em determinado mês pode ser aproveitado mediante dedução, ressarcimento ou compensação nos períodos mensais subsequentes, sem atualização monetária e incidência de juros. E desde que o aproveitamento ocorra dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado do dia seguinte ao mês de apuração do crédito, sob pena da extinção do direito de aproveitamento pela prescrição determinada no Decreto 20.910/1932.*

*No presente caso, além de não demonstrar/comprovar que os créditos extemporâneos não foram apropriados/utilizados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário por expressa determinação legal, a recorrente também não procedeu a retificação do Dacon, a que estava obrigada por expressa determinação do art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, vigente no período de apuração dos créditos em apreço.*

Portanto, considerando que não houve retificação do DACON, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa, independente dos bens e

serviços se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento, é medida que se impõe.

#### - CRÉDITO SOBRE OS INSUMOS EMPREGADOS NA CONSTITUIÇÃO DE FLORESTAS

Para dirimir a questão, lança-se luzes no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

**b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;**

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

**e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;**

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei ns 10.637, de 2002, e da Lei nfi 10.833, de 2003, "fabricação

de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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.

Extrai-se o seguinte trecho do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, folhas 17, também reproduzido no Recurso Voluntário, folhas 28:

*“Não se há de negar aqui a essencialidade dos valores empregados na implantação, manutenção e exploração dos recursos florestais que proveem a matéria prima do processo fabril da pessoa jurídica. Ocorre, porém, que os valores aplicados na formação das florestas não se convertem em insumos geradores de créditos na sistemática não cumulativa. Isto porque os desembolsos correspondentes devem ser ativados no patrimônio, já que contribuirão para a formação dos resultados futuros, sofrem exaustão na medida em que os recursos florestais forem sendo explorados. Porém, não há previsão legal para que as quotas decorrentes da exaustão de recursos florestais ou minerais gerem créditos da não cumulatividade.”*

Corroborando com esse entendimento quanto à essencialidade, deve ser retirada a glosa referente aos créditos sobre os insumos empregados na constituição de florestas.

- DO CRÉDITO SOBRE FRETES

A autoridade julgadora glosou os créditos referentes a serviços com fretes pagos na aquisição de insumos e na transferência de produtos em elaboração e de produtos acabados, conforme transcrito na fls. 22/24 da decisão ora recorrida:

*“Como se assentou acima, todos os desembolsos empregados na implantação, manutenção e exploração florestal não são considerados insumos para fins de geração de créditos de PIS e Cofins não cumulativos. Desta forma, os fretes suportados na aquisição dos bens utilizados nessas atividades também não são geradores de créditos não cumulativos.”*

*“Ou seja, para as operações de venda somente nos casos em que os fretes se relacionam a operações de venda de respectivo custo suportado pelo vendedor é que existe a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade.”*

Pautado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, aferindo estes créditos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, temos a MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS referentes aos fretes pagos na aquisição de insumos e na transferência de produtos em elaboração e a EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS referentes aos fretes pagos na transferência de produtos elaborados.

- Frete de Ativo Imobilizado.

O Ativo Imobilizado poderá ter um de dois destinos:

- Se for da produção, NÃO TERÁ DIREITO AO CRÉDITO, pois terá direito à depreciação;
- Se for da administração, NÃO TERÁ DIREITO AO CRÉDITO, pois desatende os preceitos dados pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR.

- DO DIREITO AOS CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Esse assunto já foi abordado no tópico inicial.

- DA CORRETA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DE COFINS PELA RECORRENTE SOBRE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS - NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA

Quanto à solicitação de perícia, o inciso IV do art. 57 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim explicita:

Art. 57. A impugnação mencionará ([Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16](#), com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º, e pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 113):

(...)

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a

formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e

A Lei 9.874 que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim dispõe:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

A relevância do fato é caracterizada por haver correspondência entre este e a situação enfocada no processo, bem como por seu reconhecimento desencadear efeitos jurídicos peculiares. A pertinência, por sua vez, diz respeito ao relacionamento entre o fato e a lide instalada.

O mesmo se pode dizer da conclusividade, entendida como a possibilidade de conduzir o julgador à conclusão acerca dos fatos ocorridos no processo. Fato conclusivo, nessa concepção, não significa o enunciado que, por si só, seja suficiente para formar a convicção do julgador, mas todo fato que, ao lado de outros, possa atuar como argumento para a procedência ou improcedência da demanda, em nada se distinguindo do chamado fato *pertinente*.

Considerado fato inconclusivo aquele que leva ao convencimento da ocorrência ou inoocorrência de situações não envolvidas na discussão processual (fato impertinente), sua prova seria totalmente inócua. Nesse ponto, nota-se o intrínseco relacionamento entre os requisitos do fato susceptível de ser objeto de prova e a função que a prova assume no sistema jurídico: sendo destinada ao convencimento do julgador, só tem cabimento a realização de enunciação probatória relativa a fatos que possam levar a essa persuasão.

Não foi apresentado qualquer fato, motivo ou justificativa relevante que propiciasse a realização da perícia, a luz do que já foi exposto, mesmo porque toda perícia tem por objetivo auxiliar o julgador na formação de sua melhor convicção racional e na busca da verdade material, ação que já se processou.

Diante disso, tem-se que a perícia se revela desnecessária dada sua assimetria com a linha probatória até aqui empreendida, não tendo por si o condão de trazer fato novo frente àqueles já evidenciados.

Diante de tudo que foi exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso do Contribuinte, no sentido de determinar a retirada da glosa referente aos créditos sobre os insumos empregados na constituição de florestas e fretes.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

## Voto Vencedor

Paulo Guilherme Déroulède - Redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto ao momento de apropriação dos créditos relativos à aquisição de insumos.

Concernente à primeira matéria, o relator entendeu que o momento apropriado para considerar a aquisição de insumos é a data de emissão da nota fiscal. Neste aspecto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciado Técnico CPC nº 30, tratando da mensuração de receitas. Em seus itens 14 em diante, dispôs sobre o momento de reconhecimento das receitas:

### *Venda de bens*

*14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:*

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;*
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;*
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;*
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e*
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.*

*15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.*

*16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e os benefícios significativos da propriedade são:*

- (a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;*

- (b) nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);
- (c) quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e
- (d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução.
- [...]

#### **Prestação de serviços**

20. Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade<sup>4</sup>.

21. O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. O Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquele Pronunciamento são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e dos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.

22. A receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.

[...]

24. O estágio de execução de uma transação pode ser determinado por diversos métodos. A entidade deve escolher um método que mesure com confiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:

- (a) levantamento ou medição do trabalho executado;

*(b) serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou*  
*(c) a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.*

*Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.*

***25. Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida pelo método linear durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor o estágio de execução da transação. Quando determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.***

Verifica-se que a orientação contábil é no sentido de se reconhecer a receita de venda de bens quando ocorrer a transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes ao direito de propriedade, além da observância de outros aspectos mencionados no item 14 do CPC. Do lado da prestação de serviços, o reconhecimento deve ser pelo estágio de execução do serviço, a ser medido por levantamento ou medição ou proporção entre custos incorridos e custos totais estimados, ou seja, deve-se apurar o estágio de execução correspondente ao serviço executado, quando este corresponder a várias etapas. No caso de um serviço a ser executado em uma única etapa, o reconhecimento deverá ocorrer quando da execução da etapa.

A Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30 ao analisar o regime de competência e o auferimento de receitas em situação de vendas canceladas, conforme a ementa abaixo:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.***

*O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.*

*No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço*

*acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.*

*Não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.*

*No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, arts. 3º e 4º, caput, e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, § 1º, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21.*

No mesmo sentido, o Manual de Contabilidade Societária<sup>1</sup> da FIPECAFI ao dispor sobre estoques, entendendo que o momento de contabilização das compras coincide com a transmissão do direito de propriedade, não se ligando apenas ao aspecto legal, mas principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Transcreve-se o trecho da obra para melhor esclarecer:

*"O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, em geral, coincide com o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, embora o conceito de ativo esteja ligado não só aspecto legal, mas principalmente a transferência de riscos e benefícios futuros. Dessa forma, na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas o direito de sua propriedade; em seguida, há também que se discutir a figura do controle e ainda as dos riscos e benefícios. Assim, deve ser feita uma análise caso a caso visando identificar*

<sup>1</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Arivaldo do. Manual de Contabilidade Societária Aplicável a todas as sociedades. São Paulo, Editora Atlas, 2010. p. 72/73.

*potenciais eventos onde haja transferência dos principais benefícios e riscos.*

[...]

### 5.2.2 Compras em trânsito

*Não devem ser incluídas as compras cujo transporte seja de responsabilidade do vendedor (FOB-destino), nem as mercadorias recebidas de terceiros (quando a empresa é consignatária ou depositária), nem os materiais comprados, mas sujeitos à aprovação. Neste último caso, a integração aos estoques se dará após a aprovação.*

De outro giro, sob o aspecto civilista, o Código Civil dispõe em seu artigo 1.226<sup>2</sup> que os direitos reais (dentre eles o direito de propriedade) sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por ato inter vivos, somente se adquirem com a tradição e que até o momento da tradição, conforme artigo 492<sup>3</sup>, os riscos da coisa correm por conta do vendedor e os do preço por conta do comprador, ressalvadas as situações de que tratam os parágrafos deste artigo.

Deflui-se que a emissão da nota fiscal não caracteriza, por si, a aquisição, pois que os riscos, em regra, ainda correm por conta do vendedor. A discussão travada nos autos limitou-se apenas ao lapso temporal entre a data de emissão da nota fiscal de venda pelo vendedor e a entrada dos bens nos estabelecimentos da empresa, não se perquirindo sobre outras situações ou condições. Portanto, em princípio, o regime de competência do crédito deve ser o da aquisição, assim entendida, a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Neste sentido, citam-se acórdãos deste conselho, inclusive desta turma:

#### Acórdão nº 3302-003.155:

[...]

#### *CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO*

*A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.*

#### Acórdão nº 3801-005.038:

[...]

#### *MOMENTO DO CREDITAMENTO.*

*O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês,*

<sup>2</sup> Art. 1.226. Os direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com a tradição.

<sup>3</sup> Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador.

*sendo que o termo "aquisição" exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário. Crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.*

Acórdão nº 3201-001.361:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

*AQUISIÇÃO DE FRETE PARA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.  
MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.*

*As despesas relativas a frete para aquisição de insumos geram direito a crédito de PIS não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002. Considera-se adquirido o frete, para efeitos de creditamento de PIS, no momento da conclusão do transporte dos insumos adquiridos, ou seja, na entrada dos referidos insumos no estabelecimento do adquirente.*

Excerto do voto condutor:

*"Para a fiscalização, o mês em que os bens e serviços foram adquiridos e as despesas foram incorridas corresponde ao mês da emissão das respectivas notas fiscais. Tal entendimento foi confirmado pela instância a quo. Contudo, esse não parece ser o momento em que tais despesas são incorridas.*

*No caso do serviço de transporte contratado para transportar os insumos a serem utilizados na produção da Recorrente, o serviço somente pode ser considerado como adquirido quando o frete é concluído, ou seja, quando o insumo transportado ingressa no estabelecimento da Recorrente.*

*Isso porque o serviço é um bem imaterial e, como tal, a sua aquisição deve ser considerada no momento em que o seu objeto se aperfeiçoa, pois essa hora é a que mais se aproxima da tradição do bem material. Antes disso, não há como considerar que o referido bem imaterial foi adquirido."*

Acórdão nº 3403-001.340:

Excerto do voto vencedor:

*"Neste passo, admitir o cômputo de créditos apurados sobre tais valores equivale a fazer retroagir as disposições das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, convertidas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, haja vista que, se pagos na época oportuna, isto é, quando de sua aquisição, não haveria que se falar em créditos da não cumulatividade, demais disso, por disposição própria de referidos diplomas legais, o momento de apropriação dos créditos se concretiza na aquisição do insumo, a teor do art. 3º, § 1º das leis em comento, ainda que outro seja o momento do pagamento, como sói ocorrer nas compra a prazo.*

*Seu aspecto temporal é a efetiva entrada dos insumos no estabelecimento, pouco importando que coincida com o pagamento, ou seja, o marco é fixo, aplicando-se à compra para entrega futura, onde há antecipação de pagamento pela aquisição, para aquela que o pagamento se dá em momento futuro a partir da aquisição, ou mesmo que seja saldada em prestações."*

Frise-se que não se trata de admitir créditos extemporâneos, mas sim de considerar o regime de competência na tradição da coisa móvel ou na execução dos serviços. Dá-se, portanto, provimento ao recurso voluntário neste ponto.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède