



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

Processo nº 12585.720472/2011-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.525 – 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: 01/01/2011 a 31/03/2011

PERCENTUAL DE RATEIO. EXPORTAÇÃO.

Aplica-se o índice de rateio proporcional dos créditos da COFINS calculados sobre a proporção entre as receitas de exportação e o total da receita bruta da empresa.

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.

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.

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, para reconhecer o crédito sobre aquisições de EPI, materiais de laboratório, materiais utilizados no tratamento de efluentes, rádios comunicadores, peças de reposição e manutenção das fases agrícola e industrial, combustíveis utilizados em veículos nas fases agrícola e industrial, para reconhecer o crédito sobre aquisições de correia, pallets, estrados de madeira, arame, caixas de papelão, para reconhecer o crédito sobre locação de veículos para transporte de supervisores nas áreas agrícola e industrial, para reconhecer o creditamento sobre materiais de construção civil das áreas agrícola e industrial, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud (relator), Corinthians Oliveira Machado e Walker Araújo que reconheciam o creditamento na aquisição de insumos no momento de emissão da nota fiscal, os Conselheiros Corinthians Oliveira Machado e Raphael Madeira Abad, que reconheciam o creditamento sobre frete de produtos acabados, o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé quanto ao creditamento sobre correia, pallet, estrados de madeira, arame e Conselheiro Jorge Lima Abud quanto ao creditamento sobre correia, pallet, estrados de madeira, arame e caixas de papelão. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé para redigir o voto vencedor quanto ao momento de creditamento na aquisição de insumos e Walker Araújo quanto ao creditamento sobre correia, pallet, estrados de madeira, arame, caixas de papelão.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinthians 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.

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 27/05/2011, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de

COFINS não-cumulativa vinculados à receita de exportação relativos ao 1º trimestre de 2011 (§1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003). Não constou apresentação de DCOMPs (ver relação de fls. 03 e 04).

A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação, apontou, pormenorizadamente, os problemas encontrados e emitiu Despacho Decisório por meio do qual deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e homologou DCOMPs vinculadas até o limite do crédito disponível (sic).

Desse Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em 25/05/2012 (Termo de fl. 6.078) e, não se conformando, apresentou, através de procuradores, longa manifestação de inconformidade onde, inicialmente, referiu à tempestividade e aos fatos, aduzindo a seguir (de forma sintética):

1) Índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno: a Fiscalização alterou o índice de rateio proporcional dos créditos da COFINS calculados sobre custos e despesas comuns à receita do mercado interno e de exportação. Seu entendimento era de que o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês, conforme o artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de novembro de 2002. Considerou como receita de exportação os valores constantes no SISCOMEX conforme a data de embarque das mercadorias, extraíndo os dados do sistema DW-Aduaneiro. Contudo, resta totalmente equivocado o entendimento fiscal, quer em razão de que o ADI SRF nº 22/2002 não é aplicável na apuração de créditos de PIS não-cumulativo, quer por este entendimento não possuir base legal, bem como violar as normas de apuração da contribuição. Ademais, a interpretação fiscal colidiria com o § 3º do art. 6º, c/c § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (repetidos pela Lei nº 10.637/2002), que dispõe que o rateio será proporcional ao auferimento de receitas, sem impor que tenha havido o embarque da mercadoria ao exterior para que as receitas auferidas fossem consideradas de exportação.

2) Momento de apuração de créditos decorrentes de bens e serviços utilizados como insumos: no DD foram glosados créditos de COFINS ao fundamento de que a empresa teria reconhecido o crédito fora do período de sua apuração. A Fiscalização sustenta que a data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos (...) referentes a bens e serviços utilizados como insumo. No entanto, no momento da emissão de uma NF não há como sustentar que o bem foi adquirido pela empresa, pois esta aquisição somente se dará no momento da efetiva entrega material do bem, quando ocorre a tradição da coisa, sendo manifestamente ilegítimo considerar este momento como sendo a data em que se adquire o bem, notadamente para fins tributários. O procedimento da empresa está correto ao reconhecer o crédito de COFINS no regime da não-cumulatividade no momento da entrada em seu

estabelecimento do insumo adquirido, quando efetivamente recebe a NF emitida pelo vendedor. É nesse momento que há a efetiva tradição da coisa, podendo ser considerado o bem adquirido. No que tange aos serviços, somente após a efetiva conclusão dos serviços é que o prestador passa a ter o direito à retribuição que é imanente a este tipo de contrato. Apenas com a prestação encerrada é que se pode considerar como adquiridos os serviços. No caso concreto, a empresa reconheceu o crédito de eventuais serviços no momento em que recebeu do prestador a NF demonstrando a conclusão do trabalho. É neste momento que o serviço é adquirido pelo contratante e surge para o prestador o direito de receber a retribuição. Antes do trabalho finalizado somente existe uma expectativa de direito sobre a prestação de serviços, até porque em caso de inadimplência o contratante não poderá exigir do contratado a obrigação de fazer, mas tão somente uma indenização. Desta forma, o procedimento da empresa atendeu de forma precisa a legislação em comento, razão pela qual deve ser acolhida sua manifestação de inconformidade.

3) Aproveitamento do crédito em meses subsequentes. Desnecessidade de retificação de DACTON e DCTF: o Fisco nega a possibilidade de aproveitamento do crédito em período subsequente, denominando aproveitamento de créditos extemporâneos. Depois diz ser possível esse aproveitamento, condicionando-o, entretanto, à retificação de DACTON/DCTF pela empresa. Neste particular o equívoco da autuação é manifesto. As leis da não-cumulatividade em momento algum fixaram período para o contribuinte exercer o direito potestativo de descontar o crédito. Não há obrigação de realização do desconto/aproveitamento no mesmo mês de referência de determinação do crédito. A referência a determinado mês (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) delimita apenas o valor do crédito apurado naquele mês, mas não limita o aproveitamento do crédito mediante o desconto com o débito àquele mês. A norma legal é expressa ao dizer que o aproveitamento do crédito pode se dar em determinado mês, sendo este o mês de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumo - quando efetivamente surge o direito ao crédito - ou, se não utilizado naquele mês, poderá sê-lo nos meses subsequentes. Não há nenhuma regra determinando a escrituração e, conseqüentemente, o aproveitamento do crédito em determinado mês. Simplesmente não existe norma jurídica neste sentido. Na não-cumulatividade não se pode dizer que há aproveitamento extemporâneo de créditos, visto que inexistente um período definido para o aproveitamento, podendo este se dar no mês em que surgiu o direito ao crédito, no mês de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumo, ou em meses subsequentes, dependendo dos contribuintes. Além disso, o DACTON, por ser de natureza declaratória e não constitutiva, não pode restringir o direito da empresa ao crédito, razão pela qual deve ser acolhida a manifestação da empresa.

4) Glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos:

inaplicabilidade das INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004: por não considerar vários bens e serviços abarcados pelo conceito de

insumo previsto nas INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004, inclusive os dispêndios necessários à produção florestal, isto é, custos para a formação e manutenção de florestas destinadas à fabricação de celulose, deve ser acolhida a manifestação da empresa. Essas INs trazem em seu bojo equivocado conceito de insumo, pois adotam analogicamente o conceito de insumo relativo a não- cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório da empresa. Deve ser reformado o DD.

créditos sobre bens/serviços - insumos: considerando que a madeira é o principal insumo para a fabricação da pasta de celulose, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, razão pela qual o ato praticado pelo Fisco está ao arrepio da lei. O termo custo ou custo de produção abarca todos os gastos despendidos pela empresa, necessários e indispensáveis à produção de bens e serviços destinados à venda. Os custos de produção são todos os gastos com os insumos, com fatores de produção que agregam valor ao produto a ser vendido, diferente de despesas. Insumo e custo possuem o mesmo sentido e refletem a mesma realidade, razão pela qual, todos os itens que compõem o custo de produção ensejam o direito ao crédito de PIS, a menos que sejam vedados expressamente pela Lei nº 10.833/2003, como é o caso, por exemplo, de custos incorridos com a aquisição de bens e serviços de pessoa física ou de pessoas jurídicas estrangeiras (§ 3º do art. 3º). Mesmo sendo custo de produção, os créditos sobre tais dispêndios são vedados, pois não implicariam na cumulatividade dos contribuintes. No caso dos autos, todos os créditos que foram glosados decorrem de bens e serviços adquiridos que representam efetivamente um custo de produção, pois são eles utilizados como insumo e indispensáveis à produção dos produtos destinados à venda pela empresa, sendo legítimo o crédito apropriado, razão pela qual deve ser dado provimento à presente manifestação.

insumos glosados indevidamente: refere ao DD, reclamando do entendimento exposto acerca de glosas de diversos insumos, dentre outros: ferramentas de trabalho para manutenção, calços para alinhamento da altera de equipamentos rotativos, pistola de ar comprimido, serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências, serviços logísticos, serviços de movimentação de materiais e insumos, locação de guindastes, correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallets (paletes), caixas de papelão, 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 NFs, copos para água mineral, almofada para 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, óculos de segurança Bandido, tijolo comum, tinta para utilização em pisos em geral, placa de gail para piso, lâmpadas de iluminação em geral e pedra brita. Contudo, os bens e serviços glosados pelo Fisco são parte essencial no processo produtivo, tendo sido desconsiderados esses insumos sem qualquer critério legal, sem qualquer embasamento jurídico. Deve ser reformado o DD para deferir os pedidos de restituição e homologar as compensações pleiteadas, relativamente aos bens e serviços utilizados como insumo. Estes bens e serviços são utilizados no processo de produção e são, sem dúvida, o custo de produção do bem - celulose - bem como de outros que tenha a mesma natureza de custo de produção, descritos nas planilhas Auditoria DACON (ano) (trimestre) elaboradas pela Fiscalização. Requer, em razão do grande número de insumos e o exíguo prazo para a manifestação de inconformidade, a realização de diligência para a comprovação de que os bens e serviços adquiridos pela empresa são efetivamente custos ligados à sua produção ou fabricação.

crédito sobre a formação de florestas - ativo imobilizado - exaustão: o Fisco glosou créditos referentes a gastos com insumos florestais, isto é, valores dispendidos necessários à formação e desenvolvimento de florestas. Disse que todo bem ou serviço utilizado pela empresa antes do tratamento físico-químico da madeira em si 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 um ativo Imobilizado da empresa. Mas o art. 1º da Lei nº 10.833/2003, preceitua que o PIS/COFINS na incidência não-cumulativa tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das empresas de celulose, os custos de produção se iniciam com o desenvolvimento de mudas de eucalipto, se intensificam na formação das florestas e, se encerram após a transformação da madeira em celulose. Todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira possuem a natureza jurídica de insumo, visto que são indispensáveis à elaboração da pasta de celulose, que é o produto final da empresa destinado à venda, razão pela qual a glosa dos créditos se encontra ao arrepio da lei. Assim, todos os gastos listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização (Auditoria DACON (ano) (trimestre) que tiverem ligação à formação de florestas ou silvicultura, por constituírem insumo na produção da celulose, devem gerar direito a crédito de PIS/COFINS. Portanto, o DD deve ser reformado de modo a restabelecer os créditos da empresa.

crédito decorrente de produtos adquiridos de terceiros: a Fiscalização afirma que não dá direito a crédito itens tais como clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio e colheita. Mas a empresa só apropria créditos decorrentes de bens/serviços

adquiridos de terceiros, não se apropriando de créditos sob sua própria mão de obra. Todos os serviços citados só compuseram a base de cálculo dos créditos porque foram adquiridos de terceiros. As próprias planilhas elaboradas pela Fiscalização comprovam a assertiva, ao indicarem o prestador de serviço e número da respectiva NF cujos créditos foram glosados. Desta forma, resta patente a improcedência da glosa sob essa rubrica, devendo ser reformado o DD.

crédito sobre fretes: disse o Fisco que quaisquer serviços de transporte não relacionados à entrega de mercadorias diretamente aos clientes não podem ser considerados como sendo insumo. Seguindo esta orientação dada pela COSIT acerca do termo, entre outros, não foram considerados como insumo: armazenagem/transporte de papel e logística. Tal argumento é improcedente. Neste item não há diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor. Todos estes gastos são tidos como custo de produção (art. 187, II, da Lei nº 6.404/1976), constituindo insumos, cujo crédito é assegurado pelo inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. O inciso IX do art. 3º dessas leis assegura apenas o frete que constitui uma despesa de venda, que é o frete pago pelo vendedor para entregar o produto ao comprador. Os gastos de frete da empresa, portanto, até o momento em que o produto está colocado à venda, mesmo se este frete for despendido após o produto estar acabado, irão integrar o custo da mercadoria ou produto vendido (art. 187, II, da Lei nº 6.404/1976). Em todos os casos, o frete é tido como custo de produção ou fator de produção, enquadrando-se no conceito de insumo.

Deve ser reparado o DD de modo a restabelecer na integralidade os créditos da empresa que foram glosados referentes a fretes, sem qualquer exceção.

5) Créditos vinculados à receita de exportação: é inequívoco o direito ao crédito de COFINS em relação à parcela de insumos que se encontram vinculados à receita de exportação. O creditamento de COFINS sobre os custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação é assegurado de forma ampla pelo art. 6º, § 3º e art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, que não impõem qualquer condição adicional para o gozo do direito. Trata-se de empresa exportadora de pasta de celulose, sendo que todos os custos que estejam vinculados à receita de exportação, o que sem dúvida incluem os insumos florestais e os fretes, conferem crédito de COFINS nos moldes dos dispositivos aludidos.

6) Conclusões:

é inaplicável ao caso o ADI SRF nº 22/2002 para apuração do índice de rateio proporcional no que tange às receitas de exportação e mercado interno, haja vista que referida norma trata de norma isentiva;

a empresa reconheceu créditos de bens e serviços utilizados como insumo no seu processo produtivo no momento oportuno, ou seja, no momento da entrada em seu estabelecimento, do insumo adquirido, pois operou-se a tradição da coisa;

ainda que assim não fosse, a legislação faculta ao contribuinte a possibilidade de aproveitar os créditos de bens e serviços em meses subsequentes (§ 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), o que foi desconsiderado pelo Fisco;

é inaplicável ao caso as INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004, pois trazem em seu bojo equivocado conceito de insumo, pois adotam analogicamente o conceito de insumo relativo a não-cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório da empresa;

a empresa tem direito a créditos de PIS/COFINS, seja em razão dos bens e serviços serem parte indispensável do processo produtivo (insumos), seja em razão das reservas florestais, mesmo estando classificadas contabilmente como ativo imobilizado, sujeitos à exaustão, pois quando da sua utilização, serão também insumos;

também ensejam créditos aqueles bens ou serviços adquiridos de terceiros, inclusive no caso vertente;

os fretes suportados durante todo o processo de produção ensejam direito ao crédito, inclusive aqueles destinados à aquisição de matéria-prima, destinados à transporte dos produtos em fase de produção entre os estabelecimentos da própria empresa, bem como aqueles que foram realizados durante o processo de formação das reservas florestais que compõe o ativo imobilizado, pois esse constituem-se custos de produção;

todos os custos vinculados à receita de exportação, considerando que se trata de empresa exportadora de pasta de celulosa, conferem crédito de PIS/COFINS.

Pedidos:

a) requer a realização de diligência e perícia, nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Tal diligência/perícia é necessária para a comprovação da real natureza de cada bem/serviço adquiridos pela empresa, como eles são empregados no processo produtivo, que estes são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o direito ao crédito, bem como buscar a verdade material. Indica peritos e formula quesitos;

b) diante da robusta comprovação de que os gastos realizados pela empresa são efetivamente indispensáveis, necessários à produção de seus bens destinados à venda, requer, em preliminar, a nulidade do DD e, por conseguinte, o acolhimento de sua manifestação. Devem ser reconhecidos na integralidade os créditos que foram glosados, seja com fundamento no valor

de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumos para a produção da celulosa, seja baseado nos encargos de exaustão.

A repartição de origem atestou a tempestividade da peça de contestação (fl. 6.402).

Em 23 de janeiro de 2015, através do Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 10-53.514, a 2ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de diligência/perícia e julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

A empresa FIBRIA CELULOSE S/A foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 18 de maio de 2015 (folhas 6.521).

A empresa FIBRIA CELULOSE S/A ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de maio de 2015, de folhas 6.435 à 6.510.

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 nºs 247/02 e 404/04;
- Do crédito sobre bens e serviços - Conceito de insumo;
- Do conceito de insumo e sua equivalência aos conceitos de custo e de custo de produção;
- Do processo produtivo da recorrente - Equívoco de premissa que compromete todas as glosas de insumos;
- Da ilegalidade das glosas sobre os equipamentos de proteção individual;
- Da ilegalidade das glosas de materiais de laboratório

- Da ilegalidade da glosa sobre partes e peças de reposição e serviços de manutenção;
- Do crédito sobre a formação das florestas - ativo imobilizado;
- Insumos não adquiridos de terceiros;
- Do crédito sobre os fretes;
- Da ilegalidade da glosa sobre combustíveis;
- Da ilegalidade da glosa sobre embalagens para transporte;
- Da ilegalidade da glosa sobre despesas de veículos e materiais de construção civil;
- Do direito aos créditos vinculados à receita de exportação;
- Da efetiva comprovação do direito creditório - cumprimento do ônus probandi;
- Da realização de perícia/diligência.

- DO PEDIDO

Diante do exposto, requer-se que seja integralmente reformado o r. acórdão da DRJ, e, por conseguinte acolhido o presente Recurso Voluntário, a fim de que seja integralmente reconhecido o crédito pleiteado, homologando-se, consequentemente, 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 18 de maio de 2015 (folhas 6.521).

A empresa FIBRIA CELULOSE S/A ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de maio de 2015, de folhas 6.435.

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 DACTON e DCTF;
- Da inaplicabilidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04;
- Do crédito sobre bens e serviços - Conceito de insumo;
- Do conceito de insumo e sua equivalência aos conceitos de custo e de custo de produção;
- Do processo produtivo da recorrente - Equívoco de premissa que compromete todas as glosas de insumos;
- Da ilegalidade das glosas sobre os equipamentos de proteção individual;
- Da ilegalidade das glosas de materiais de laboratório
- Da ilegalidade da glosa sobre partes e peças de reposição e serviços de manutenção;
- Do crédito sobre a formação das florestas - ativo imobilizado;

- Insumos não adquiridos de terceiros;
- Do crédito sobre os fretes;
- Da ilegalidade da glosa sobre combustíveis;
- Da ilegalidade da glosa sobre embalagens para transporte;
- Da ilegalidade da glosa sobre despesas de veículos e materiais de construção civil;
- Do direito aos créditos vinculados à receita de exportação;
- Da efetiva comprovação do direito creditório - cumprimento do ônus probandi;
- Da realização de perícia/diligência.

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 nº 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, 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 ainda faz a seguinte reflexão, em suas folhas 11 e 12:

Ponto interessante a ser observado é que sem a regra em questão, o DACON perderia totalmente a sua finalidade, qual seja, a de demonstrar e controlar a apuração mensal da COFINS (e também do PIS), o que, evidentemente, envolve não só a base de cálculo da contribuição devida, mas também a base de cálculo dos créditos passíveis de dedução e seu aproveitamento. O procedimento adotado pela empresa inviabiliza o controle seguro, pela RFB e até por ela mesmo, de quais os custos e aquisições foram computados na apuração de créditos passíveis de dedução, pois se ela informa no DACON crédito referente a um determinado período de apuração e embute no valor apurado, créditos com origem em aquisições de insumos ou custos correspondentes a períodos diversos, corre-se o risco de uma única aquisição de bens ou insumos gerar crédito aproveitado em duplicidade, podendo ser incluído em mais de um pedido de ressarcimento/declaração de compensação.

A título ilustrativo, deve-se observar que através da IN RFB nº 1.441, de 2014, o DACON foi extinto relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. Tal extinção é aplicável, também, aos casos de extinção, incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2014. No entanto, permaneceu

obrigatória a entrega do DACON para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013.

Pelo antes exposto, pode-se concluir que, tendo a autoridade fiscal aplicado corretamente a legislação de regência quanto ao tema, nada dever ser modificado no DD quanto a este item.

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/columnas/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 consequente 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 DAON E DCTF

É alegado às folhas 12 e 13 do Recurso Voluntário:

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.

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

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

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 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 subsequentes.*

[...]

*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 obrigatoria 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 obrigatoria 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 obrigatoria 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 Conselho⁵, 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.

- DO CRÉDITO SOBRE A FORMAÇÃO DAS FLORESTAS - ATIVO IMOBILIZADO

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 nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 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 SEGUINTE 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 relativos 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.

Extraí-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 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.

- Demais insumos.

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:

- Da ilegalidade das glosas sobre os equipamentos de proteção individual – Reverter a glosa;
- Da ilegalidade das glosas de materiais de laboratório - Reverter a glosa;
- Da ilegalidade da glosa sobre partes e peças de reposição e serviços de manutenção - Reverter a glosa;
- Da ilegalidade das glosas sobre rádios comunicadores - Reverter a glosa;
- Da ilegalidade da glosa sobre combustíveis nas fases agrícolas e industrial - Reverter a glosa;
- Da ilegalidade da glosa sobre embalagens para transporte - correia, palet, caixa de papelão, arame, estrado de madeira - Manter a glosa;
- Da ilegalidade da glosa sobre despesas de veículos e materiais de construção civil (reparos) - Reverter a glosa;
- Materiais utilizados no tratamento de efluente - Reverter a glosa.

- 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 concludência, entendida como a possibilidade de conduzir o julgador à conclusão acerca dos fatos ocorridos no processo. Fato concludente, 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 inconcludente aquele que leva ao convencimento da ocorrência ou inoccorrência 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

Conselheiro 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 confiabilidade⁴.

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 mensure 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 Societária¹ 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

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

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 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 1.226² 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 492³, 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

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

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

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, 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

Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo - Redator designado

Em que pese as razões arroladas pelo ilustre Relator, peço licença para divergir em relação ao não reconhecimento de crédito sobre correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallet, caixa de papelão e arame.

Em síntese apartada, entendeu o ilustre Relator que, por se tratar de fase posterior ao processo produtivo da Recorrente, os itens anteriormente citados, utilizados com função precípua de transporte e armazenamento dos produtos acabados, não integram o processo produtivo, seja direta ou indiretamente e, nessa condição, não geram créditos.

Entretanto, com todo respeito as razões adotadas pela ilustre Relator, entendo que independentemente de serem de apresentação ou de transporte, ou por ter sido utilizada em etapa posterior a fabricação do produto, os materiais de embalagens citados, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, consequentemente gerar créditos de PIS/COFINS.

Com efeito, restou devidamente demonstrado nos autos que as correias, estrados de madeira e arames são os únicos meios possíveis de acondicionar as folhas de celulose e ergue-las no transporte mecanizado. Sem os pallets e as caixas de papelão não seria possível acondicionar e transportar com segurança a folha de celulose produzida, mostrando-se então dispêndio absolutamente **relevante** para que o ciclo produtivo da Recorrente se concretize. Tanto é assim que os arames, estrados e pallets encontram-se listados no anexo do laudo técnico ora acostado, especificamente à fl. 161.

Ressalta-se, por oportuno, que as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, foram delineadas recentemente pelo STJ que, julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo (REsp 1.221.170/PR), bem como no Parecer Normativo Cosit 05/2018. No julgamento e no Parecer Normativo, restou definido que a apuração dos créditos deve observar os créditos da **essencialidade** e da **relevância** do bem ou serviço para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços pela pessoa jurídica, a saber:

<i>1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;</i>	<i>2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.</i>
---	--

Desta forma, diferentemente do entendimento apresentado pelo d. Relator, este Redator entende que tais materiais são revelantes para que o ciclo produtivo da Recorrente se concretize, cuja finalidade específica é deixar o produto em condições de ser comercializado, garantindo proteção contra impactos, sujeiras externas e facilitando o transporte, conforme devidamente explicitado pela Recorrente em sede recursal.

Ora, se tais materiais representam custos incorridos na fase de produção do bem destinado à venda, certamente, inexistirá razão plausível para excluir da base de cálculo os referidos créditos pelo simples fato de serem embalagens utilizadas no transporte do referido produto.

Portanto, além dos créditos reconhecidos pelo Relator, deve ser admitido também os créditos apurados sobre correias, estrados de madeira, pallet, caixa de papelão e arame.

É como voto

(assinado digitalmente)

Walker Araujo