



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13558.900830/2016-50  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.928 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2022  
**Recorrente** VERACEL CELULOSE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CRITÉRIOS PARA APROVEITAMENTO.**

Desde que respeitado o prazo decadencial e demonstrados a sua existência e o não aproveitamento em duplicidade, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses subsequentes, sem necessidade prévia retificação dos demonstrativos pertinentes por parte do contribuinte, devendo ser apurado conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizado apenas para dedução da contribuição devida.

**PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS.**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do PIS E COFINS.

**PIS/PASEP. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.**

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda; materiais que não

constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas, materiais de combate a incêndios e serviços de prevenção de incêndios, materiais e atividades de monitoramento e limpeza, serviços de manutenção de estradas, construção civil e apoio cartográfico e topográfico; serviços de montagem e desmontagem de andaimes, incluindo custos com mão de obra; materiais de tecnologia da informação; gastos com consultoria; serviços de limpeza; serviços diversos; gastos relacionados à construção civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter as glosas relativas a: armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda; materiais de combate a incêndios e serviços de prevenção de incêndios, materiais e atividades de monitoramento e limpeza, serviços de manutenção de estradas, construção civil e apoio cartográfico e topográfico; serviços de montagem e desmontagem de andaimes, incluindo custos com mão de obra; materiais de tecnologia da informação; gastos com consultoria; serviços de limpeza; serviços diversos; gastos relacionados à construção civil. II - reconhecer o direito Crédito extemporâneo, mas apenas para dedução, vencido neste item o relator e a conselheira Carolina Machado Freire Martins. Designado Redator do voto vencedor o conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

## **Relatório**

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial do pedido de ressarcimento - PER nº 00751.93954.190313.1.1.09-8685 (fls. 2 a 6) e da homologação parcial das Declarações de Compensação – DCOMP a ele vinculadas, de acordo com o Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Itabuna/BA (fls. 7 a 8) e com o Termo de Verificação Fiscal 01 (fls. 11 a 41).

O referido PER apresenta demonstração de crédito de Cofins não-cumulativa – exportação do 4º trimestre de 2012 com pedido de ressarcimento no valor de R\$ 5.927.303,63.

Contudo, após a fiscalização, foi reconhecido direito creditório disponível para ressarcimento/compensação no valor de R\$ 2.980.557,53, com consequente homologação das DCOMPs até o limite desse crédito.

Nesse contexto, sintetizo, a seguir, o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal 01.

Inicialmente, a fiscalização apresenta características do processo produtivo do contribuinte. Relata que, de acordo com o Estatuto Social, a empresa tem como objetivo “*a silvicultura, produção, marketing, comercialização de papel, celulose e madeira, bem como assistência técnica e outros serviços relacionados; agricultura; agropecuária; implantação e manutenção de propriedades agrícolas, exportação e importação dos bens e produtos necessários à consecução das atividades da Companhia*”.

Ademais, relata que, em resposta a intimação, o contribuinte informou que “*produz e comercializa mudas de eucalipto, madeira de eucalipto, energia elétrica e celulose branqueada de eucalipto este último destinado a exportação*”.

Das considerações apresentadas, a fiscalização concluiu que o contribuinte possui três processos produtivos:

*2.2.1- Mudas de eucalipto: abrange as etapas de pesquisa, cultivo e seleção das mudas.*

*2.2.2- Energia elétrica: a queima da matéria orgânica extraída da madeira gera vapor em alta pressão, que por sua vez gera energia elétrica em turbo gerador. A fábrica produz energia, sendo conectada à rede de distribuição do sistema nacional de distribuição de energia, tanto para vender o excedente como para comprar energia quando necessário para atender a demandas da operação.*

*2.2.3- Celulose branqueada: abrange as etapas de picotamento da tora em cavacos de madeira, lavagem dos cavacos, cozimento e deslignificação. Após, segue para um novo processo de depuração e lavagem e, posteriormente, estágios de branqueamento, secagem, e finalmente o enfardamento para armazenagem da celulose. Por fim, há tratamento dos efluentes de maneira ecologicamente correta. Tratando-se do único produto exportado, somente sobre o processo produtivo deste produto será passível a apuração de créditos para fins de ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS. Nesse sentido, verificou-se que a empresa possui 4 principais custos de custo: Energia, Serviços, Insumos e Manutenção.*

Após, a fiscalização tece breves considerações acerca das possibilidades de utilização de crédito no âmbito da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Cita que o contribuinte optou, em sua escrituração, pelo método do rateio proporcional, ou seja, rateio das despesas na mesma proporção da receita bruta auferida.

Acerca da definição do conceito de insumo, informa que recorreu-se às Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Nesse contexto, a fiscalização apresenta os dispêndios não considerados como geradores de direito aos créditos, de acordo com os itens a seguir.

**1. Bens utilizados como insumos - Apropriação intempestiva.** Notas emitidas antes de dezembro/2011, pelo fornecedor “Auto Peças Sampaio Ltda.”, e apropriadas somente em 2012, sem comprovação de não aproveitamento do crédito em período anterior.

- **Produto sem aplicação no processo produtivo.** A fiscalizada informou que o item “Selagem Piece 380 5F207220K1” nunca foi utilizado.

- **Tambor para descarte de resíduos.** A fiscalização considerou que o descarte de resíduos não se enquadra no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas que regulamentam o ressarcimento do PIS/Cofins, por não se constituir como matéria-prima, produto intermediário nem embalagem da celulose branqueada.

- **Materiais de combate a incêndio.** A fiscalização considerou que não geram direito à apuração de créditos os materiais relacionados no combate a incêndio, por não se enquadrarem no processo produtivo da celulose e sim se constituírem em medidas protetivas de segurança laboral.

- **Materiais que não se constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas.** Trata-se de materiais de uso e consumo corriqueiros que servem de apoio às indústrias em geral, como faróis de trabalho, antena, thinner, cola, lâmpadas de iluminação geral, entre outros.

- **Materiais para aumento da capacidade operacional - investimento.** Materiais identificados na planilha de insumos como “desenvolvimento de projetos de melhoria – investimentos”, para montagem da terceira linha de by-pass da turbina, ou ainda “novo projeto”. Devem ser classificados no ativo permanente investimentos ou imobilizado, e não há previsão legal para apuração de créditos.

- **Materiais de monitoramento.** Materiais utilizados para monitoramento da planta fabril e que não participam diretamente do processo produtivo.

- **Materiais de tecnologia da informação.** CPU, cartões de entrada/saída e Software. Tais custos só geram créditos se forem incorporados ao ativo imobilizado, sendo os seus créditos apurados na medida da depreciação do ativo ao qual se incorpora. Este entendimento está condensado na Solução de Consulta Cosit n.º 140/2017, complementada posteriormente pela Solução de Consulta Cosit n.º 99068/2017.

- **Materiais sem identificação.** Descrições genéricas, como “CODIGO ELIMINADO” e “JOGO ELIMINADO”.

- **Frete de insumos.** O direito ao crédito sobre fretes nas operações de compras está vinculado à classificação da mercadoria adquirida. Assim, foram glosadas as despesas com fretes relativos a materiais não identificados, para os quais não houve descrição do insumo transportado, e para aqueles sem creditamento do insumo transportado.

- **Insumos florestais.** A fiscalização esclarece que os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização devem ser classificados no ativo imobilizado. Em relação à floresta plantada, as despesas de qualquer natureza, incorridas para a constituição da floresta devem ser levadas ao ativo imobilizado. O valor total dessas despesas corresponde ao custo do bem incluído no imobilizado. Esse bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. Levando em consideração o exposto acima, conclui a fiscalização que as despesas com insumos à constituição da floresta, como com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas e outros, não podem ser utilizadas como base do crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins, já que o custo de constituição da floresta não é considerado insumo à produção, mas bem a ser incorporado ao ativo imobilizado. Ademais, a fiscalização entendeu que o valor contabilizado como despesa com exaustão também não pode ser utilizado como base de cálculo para o desconto de créditos,

de acordo com a Solução de Divergência Cosit n.º 3/2011, com o Ato Declaratório Interpretativo Cosit n.º 35/2011 e com a Solução de Divergência Cosit n.º 7/2016.

- **Combustíveis.** O contribuinte informou que cerca de 94,68% do combustível é utilizado em atividades florestais, nas operações de corte, baldeio de campos, grua para carregamento das carretas de transportes, transporte campo x fábrica e no caminhão comboio que faz o abastecimento diário das máquinas no campo. Dentro dessa realidade, não foram aceitos pela fiscalização os gastos de combustíveis com as operações de baldeio, comboio de abastecimento, corte e gruas, tendo em vista que tais atividades acontecem antes mesmo da entrada na fábrica da matéria-prima, sendo consideradas etapas pretéritas à produção e, por isso, não compõem o processo produtivo da celulose.

- **Bens adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculada a receita de exportação.** A fiscalização considerou que a possibilidade de créditos para compensação com outros tributos, ou para ressarcimento em dinheiro, ficou restrita aos créditos calculados sobre aquisições no mercado interno, quando vinculados a receitas de exportação. Para tanto, cita excertos das Leis n.º 10.637/2002, n.º 10.833/2003 e n.º 10.865/2004, além do entendimento da RFB expresso na Instrução Normativa RFB n.º 1.300/2012. Nesse contexto, conclui que a possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de PIS ou Cofins apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo, no caso do ressarcimento, aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, por falta de expressa previsão legal.

**2. Serviços utilizados como insumos - Atividades de monitoramento, de sistemas de segurança, vigilância, inventário florestal e segurança operacional.** Trata-se de serviços que não participam do processo produtivo da celulose.

- **Atividades de limpeza.** Trata-se de aluguel de toalhas industriais, serviços de limpeza técnica, remoção de encrustações e limpeza do forno de cal.

- **Serviços de transporte de pessoal.** Somente é permitida a apuração de créditos relativos a transporte, alimentação e fardamento de pessoal à pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

- **Serviços de manutenção na estrada, Serviço doação, Serviços de construção civil, apoio cartográfico e topográfico.** Trata-se de serviços de vistorias nas estradas, reparos, roçadas, desentupimento de bueiros, manutenção de meio-fio e sarjeta, topografia para construção de estradas. A fiscalização considerou que, embora tais serviços tornem os serviços de transporte menos dispendiosos, não agregam nenhum valor ao bem produzido. Foram observados ainda gastos de construção civil, os quais são gastos com a estrutura da empresa (ativo permanente), somente podendo haver apuração de créditos na medida de sua depreciação.

- **Serviços de aumento da capacidade operacional.** Trata-se de gastos com “projeto de melhoria, aumento de disponibilidade de vapor e segurança operacional”, os quais são investimentos que devem ser classificados no ativo permanente e depreciados na medida do seu uso.

- **Serviços de montagem e desmontagem de andaimes.** O contribuinte informou que o impacto deste serviço é permitir acesso com segurança aos funcionários. Em diligência realizada na fábrica, a fiscalização constatou que os andaimes são utilizados, no

período de parada geral, para limpeza e acesso a determinadas áreas das máquinas. Assim, concluiu que tais serviços não contribuem no processo produtivo da celulose.

- **Prevenção de incêndios.** Trata-se de processos de abertura da mata e eliminação da vegetação rasteira (com o intuito de evitar a propagação do fogo), recarga de extintores e testes e serviços de levantamento das condições de instalações do sistema de detecção e alarme contra incêndio.

- **Consultoria.** Por mais importantes que sejam os serviços de consultoria, para otimizar a planta de produção, não podem ser considerados como custos do processo produtivo.

- **Transportes.** Em resposta a intimação, o contribuinte informou transportar quatro tipos de materiais: toras de madeira das florestas para a fábrica, combustíveis, cinzas (geradas no processo produtivo, retornam para o campo para utilização como adubo) e máquinas. Diante da natureza das operações e de acordo com a Solução de Divergência n.º 11/2017, a fiscalização concluiu ser possível apenas o creditamento em relação ao transporte de toras de madeira.

- **Serviços de tecnologia da informação.** Tais custos só geram créditos se forem incorporados ao ativo imobilizado, sendo os seus créditos apurados na medida da depreciação do ativo ao qual se incorpora. Este entendimento está condensado na Solução de Consulta Cosit n.º 140/2017, complementada posteriormente pela Solução de Consulta Cosit n.º 99068/2017.

- **Serviços diversos.** Gastos com acessórios de veículos, serviços científicos de pesquisas, proteção passiva de cabos elétricos, manutenção de equipamentos de telecomunicação, manutenção de ar condicionado, serviço de administração de suprimentos, serviços de infraestrutura em geral.

- **Atividades de reflorestamento.** Serviços prestados em etapa anterior à atividade de produção de celulose, os quais, de acordo com a Solução de Divergência Cosit n.º 7/2016, não geram direito a créditos de PIS e Cofins.

### **3. Despesas com Energia Elétrica e Energia Térmica**

Em resposta a intimação, o contribuinte esclareceu que mais de 90% da energia consumida na Veracel foi proveniente de fontes renováveis (licor negro, biomassa e metanol), produzida pela própria empresa e que os Avisos de Débito, na verdade, correspondiam a um “pedágio” pago ao ONS para uso da rede de transmissão (tanto como comprador quanto como produtor).

Além de abastecer a fábrica e o núcleo florestal, parte da energia produzida é repassada para a Eka (Akzo Nobel), empresa independente fornecedora da Veracel, com sede dentro da planta do contribuinte, e parte é colocada à venda, por intermédio do ONS, que revende para consumidores no Brasil.

Ainda segundo as informações prestadas, do total de energia consumida, somente é comprada cerca de 3%, em virtude da Parada Geral, quando os equipamentos de geração entram em manutenção, ou em pontos de trabalhos externos à planta, como no caso dos viveiros e das colheitas em fazendas.

Em relação aos documentos apresentados referentes ao consumo de energia, a fiscalização observou que existe uma série de notas de empresas fornecedoras de energia e notas da própria Veracel relacionadas aos custos junto ao Operador Nacional do Sistema Elétrico em

relação aos gastos com uso da rede de transmissão (tanto como gerador quanto como consumidor). Como explicitado no documento apresentado, o valor não é diretamente relacionado ao tipo de agente, mas sim aos montantes e tipos de energia envolvidos na apuração de cada perfil, não sendo possível segregar exatamente quanto é relacionado aos custos de transmissão (venda de energia), que é responsável pelo maior parcela da despesa, e quanto se refere ao uso pelo consumo de energia.

Dessa forma, a fiscalização expediu nova intimação para que o contribuinte apurasse a quantidade de energia comprada, consumida e vendida pela Veracel. Na resposta, observou-se que a Veracel somente comprou energia para produção da celulose nos meses de Março e Setembro, devido à parada para manutenção dos geradores de energia. Os valores pagos ao ONS, na grande maioria dos meses, são encargos para utilização da rede de distribuição para fins de venda da energia.

Assim, a fiscalização considerou possível a apuração de créditos nos meses de março e setembro, em função da compra de energia devido à parada dos geradores, e também com relação aos insumos do processo de geração de energia.

#### **4. Encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação)**

- **Estradas públicas.** O contribuinte amortizou gastos com “estradas públicas” em dez anos. Nas descrições, as despesas foram realizadas em rodovias “BR” e “BA”. A fiscalização considerou que a manutenção e conservação destas vias são de competência, respectivamente, da União e do Estado, não cabendo à iniciativa privada esta manutenção. Ainda que a conservação das vias públicas seja importante para redução dos custos de manutenção dos veículos da Veracel, não se pode considerar que esta preservação integre as atividades da empresa. Não havendo previsão legislativa, não é possível apurar créditos de PIS e Cofins sobre estes gastos.

- **Demais edificações.** O contribuinte apurou ainda créditos em 10 anos relativos a construções de pontes, estradas florestais (vias internas), trevos, cercas, rampas, pavimentação, serviços de paisagismo, terraplanagem, reforma do posto de combustível, poços, construção de campo de futebol, depósito de resíduos, sistema de detecção de incêndio, prédio administrativo, casa de vegetação, reforma escritório de Salvador, reforma restaurante, reforma cozinha, ambulatório, lago ornamental, construção de aeródromo, entre outros. No entanto, a fiscalização não verificou nenhuma previsão legislativa que balizasse o aproveitamento do crédito em tal período, tendo em vista que a taxa de depreciação fixada pela IN SRF nº 162/98, vigente à época, prevê o prazo de 25 anos para edificações. Assim, solicitou-se da fiscalizada que apresentasse a base utilizada para que fosse apurado tal crédito em prazo inferior ao estabelecido pela legislação. No entanto, a fiscalização considerou que, na resposta apresentada, não houve explicação plausível que justificasse a adoção de prazo inferior ao estabelecido na legislação. Não havendo tal resposta, a taxa anual a ser utilizada no caso de edificações é de 4%, o que corresponde a uma apuração de créditos em 25 anos. Dessa forma, a fiscalização recalculou o valor dos encargos apurados em 10 anos para nova apuração em 25 anos.

- **Capitalização de juros.** A memória de cálculo apresentada pelo contribuinte contém um item relacionado a capitalização de juros. A empresa informou que se trata de gastos com empréstimos para construção que foram imobilizados, conforme normas contábeis. A fiscalização considerou que não é possível tal creditamento, pois a Lei nº 10.865/2004 revogou o dispositivo que previa o crédito de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos.

## **5. Encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção)**

Ao preencher essa rubrica, o contribuinte opta pela depreciação acelerada incentivada. Como o prazo para utilização dos créditos é reduzido, essa modalidade possui diversas restrições, de acordo com a Instrução Normativa SRF n.º 457, de 17 de outubro de 2004. A fiscalização encontrou algumas inconsistências e refez as planilhas de memória de cálculo do contribuinte, de acordo com o detalhamento exposto nos itens a seguir.

- **Gastos relacionados a construção civil não relacionados ao processo produtivo.** Conforme a supracitada IN, a apuração de crédito acelerado em 48 meses depende do cumprimento de dois requisitos: quando se trata de máquinas e equipamentos; e quando tais bens são destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. Assim, para depreciação de construções não é possível a utilização do prazo de 48 meses. Dessa forma, a fiscalização considerou, para gastos com aquisição de concreto, ampliação da cozinha, do vestiário, construção de abrigo para gerador, torneiras, pavimentação do pátio, telhado, brita, fechamento da copa, reforma restaurante, terraplanagem, além de diversos gastos com empresas de construção e engenharia, entre outras, o prazo de 25 anos previsto nas Instruções Normativas SRF n.º 162/1998 e n.º 130/1999, vigentes à época.

- **Gastos com instalações elétricas/alarme.** A fiscalização considerou, para tais gastos, previsão normativa própria de apuração de créditos em 10 anos, conforme a Instrução Normativa SRF n.º 162/1998.

- **Aluguel para construção civil.** Ainda que os itens aqui relacionados se refiram a máquinas e equipamentos, os mesmos foram utilizados no processo de construção civil, e não no processo produtivo da celulose. Dessa forma, não se pode enquadrar na previsão legislativa de depreciação acelerada.

- **Locação de andaimes.** Independentemente da utilização do bem, andaimes não se enquadram como máquinas nem equipamentos, o que por si só já impossibilitaria a apuração de créditos em 48 meses. Verificando-se ainda as descrições apresentadas, observou-se que os andaimes foram utilizados nos processos de construção civil, o que leva o seu custo a compor o custo da obra ao qual ajudou a produzir, devendo ser depreciada na mesma taxa da edificação.

- **Demolição.** Trata-se de gastos não ativáveis e, assim, não é possível o desconto de créditos de PIS e Cofins.

- **Máquinas e equipamentos que não participam do processo produtivo.** Recalculou-se o valor a ser apurado utilizando-se os prazos previstos na IN SRF n.º 162/1998, ou seja: 10 anos para máquinas e equipamentos que não participam do processo produtivo; 10 anos para instalações; 10 anos para máquinas e equipamentos administrativos; 5 anos para artigos de laboratório; 5 anos para equipamentos de informática e comunicação.

- **Bens não passíveis de imobilização.** Trata-se de bens cujo valor impossibilita a imobilização, de acordo com o disposto no art. 301 do Decreto n.º 3.000/1999.

- **Bens do ativo imobilizado adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no exterior vinculados à receita de exportação.** A possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de PIS ou Cofins apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo, no

caso do ressarcimento, aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

### **Da Manifestação De Inconformidade**

Após tomar ciência do Despacho Decisório e demais documentos correlatos, o contribuinte apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade (fls. 45 a 72), por meio da qual traz os argumentos a seguir relatados.

Inicialmente, a manifestante afirma que não há respaldo legal nas glosas de créditos extemporâneos, pois a Lei n.º 10.833/2003 possui previsão expressa autorizando o aproveitamento extemporâneo.

Após, discorre sobre o posicionamento dos tribunais acerca do conceito de insumo e alega que é equivocada a utilização restritiva imposta pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004.

Em seguida, passa a demonstrar, de forma pormenorizada, as etapas que compõem o processo produtivo do contribuinte, de acordo com a transcrição a seguir.

### **III.3 – DOS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA REQUERENTE**

*38. Para demonstrar que os produtos e serviços objeto do creditamento pretendido são imprescindíveis ao seu processo produtivo e, por conseguinte, a insubsistência da glosa realizada pela d. Fiscalização, imprescindível descrever as etapas que compõe o processo produtivo da Requerente.*

*39. Para realização de seu objeto social, a Requerente possui um processo operacional integrado de produção de celulose, que vai desde o plantio do eucalipto, passando pela produção e logística da celulose até a entrega do produto aos seus acionistas. Para tanto, promove o cultivo de eucalipto, preparo do solo, plantio, manutenção (adubação da terra e monitoramento permanente de pragas, por exemplo), extração da madeira e transporte à fábrica.*

*40. A celulose produzida é obtida a partir de madeiras de eucalipto, que, após a colheita, são transportadas em caminhões.*

*41. As toras são recebidas com cascas e têm aproximadamente 6,0m de comprimento e diâmetro de até 0,40cm. Descarregadas, são transformadas, no picadeiro, em pequenos tamanhos, chamados de cavacos, que são estocados em pilhas, transportados por correias até o silo do digestor, onde se inicia o processo de cozimento.*

*42. O cozimento consiste em submeter os cavacos em uma ação química de licor branco com soda cáustica, sulfeto de sódio, além do vapor de água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. Essas fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.*

*43. O digestor é um vaso de pressão com altura de aproximadamente 60m, onde são introduzidos os cavacos e o licor químico e que tem a função de separar as fibras celulósicas por cozimento contínuo. Dura o cozimento da madeira 180 minutos, utilizando-se o espaço desde o topo ao fundo do Digestor. Ao final, realiza-se uma operação de lavagem, na parte funda, retirando-se a solução residual que será utilizada como combustível em outra caldeira.*

44. Após essa lavagem, a celulose é retirada do Digestor, submetida a outro processo de lavagem nos difusores e aí, então, depurada. A depuração é uma operação para obter uma celulose pura e de alta qualidade.

45. Livre de impurezas, a celulose é submetida a um processo de branqueamento, que é tratamento com perióxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica, que visa melhorar as propriedades de brancura, limpeza e pureza química da celulose industrial.

46. O processo seguinte é o da secagem, consistente na retirada da água até atingir o ponto de equilíbrio com a umidade do ambiente do 90% de fibra e 10% de água.

47. Toda a energia elétrica necessária no processo é produzida pela própria Requerente. Projetada para ser autossuficiente em energia de fonte renovável, os combustíveis utilizados no processo produtivo são resíduos do processo de fabricação de celulose, como o licor negro — resultante do processo de cozimento da madeira de eucalipto. A energia produzida que não foi utilizada é vendida, gerando receita para a empresa.

(...)

49. Como visto, são diversas as atividades que constituem o objeto social da Requerente. Essas atividades são iniciadas na etapa do plantio da madeira através da qual será extraída a celulose, chegando a termo somente após a venda do produto ou o transporte de navegação especializado, que leva os produtos até o Espírito Santo, onde são exportados. Todas as etapas são interligadas, na medida em que a etapa seguinte é dependente da etapa anterior, formando uma só operação. Desta forma, todas as etapas mencionas compõem a cadeia produtiva da empresa.

Descrito o processo produtivo, a manifestante passa à contestação das glosas efetuadas pela fiscalização, de acordo com os tópicos a seguir.

### **1. Tambor para Descarte de Resíduos**

A manifestante alega que o descarte de resíduos é parcela imprescindível ao processo produtivo, exatamente porque o correto descarte de resíduos ao aterro industrial, além de ser condição de adequação desta às normas ambientais as quais se sujeita, afigura como parte do processo produtivo. Sem o descarte dos resíduos contaminados, não há finalização do processo de fabricação da celulose.

### **2. Combustível e Serviços de Transporte**

A manifestante afirma que a glosa dos créditos, nesse ponto, foi motivada pela segregação de suas atividades, na forma promovida pela fiscalização. Entretanto, alega que a atividade de produção de celulose é única e é resultado da convergência de fases aparentemente distintas que visam à obtenção do produto final.

Disso se conclui que o transporte da fábrica para o campo é etapa que compõe o processo produtivo, sendo certo, portanto, que os dispêndios ocorridos com tais serviços e mercadorias são passíveis de aproveitamento de crédito, nos exatos termos autorizados pela legislação de regência.

**3. Insumos florestais, fretes de insumos, atividades de reflorestamento, armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda, materiais que não constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas**

A manifestante afirma que a glosa de crédito teve por razão de ser a segregação da atividade da requerente, procedida equivocadamente pela fiscalização.

Nessa esteira, aduz que em uma atividade integrada como ocorre no caso da produção de celulose, todos os esforços com a plantação, manutenção, corte, transporte, etc. são indispensáveis e indiscutivelmente dirigidos para a obtenção do produto final a ser comercializado. A existência deste produto depende da madeira que, por sua vez, apenas existirá após observadas todas as providências e os cuidados adotados na etapa de formação de floresta.

Assim, a formação de floresta não é um fim em si mesmo, mas tão somente um meio para se alcançar o fim pretendido, qual seja: a produção da celulose, de maneira que classificar o transporte da madeira como uma etapa distanciada do processo produtivo implica em negar a esta necessária fase do processo industrial a relevância que lhe é cabível.

Ao final, ressalta que, especificamente em relação às atividades de reflorestamento, trata-se de medida imposta pelo artigo 13, § 4º, da Lei nº 12.561/2012 (Código Ambiental).

**4. Serviços de Manutenção de Estradas, Doação, Construção Civil e Apoio Cartográfico e Topográfico; Materiais/Serviços para Aumento da Capacidade Operacional; Serviços de Montagem e Desmontagem de Andaimos, incluindo Custos com Mão de Obra; Materiais de Tecnologia da Informação; Gastos com Consultoria; Serviços de Limpeza; Serviços Diversos; Estradas Públicas; Gastos Relacionados à Construção Civil**

A manifestante alega que a fiscalização desconsidera a realidade produtiva do contribuinte e aplica conceito restritivo de insumo já rechaçado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Da mesma forma, sustenta que tem por atividade precípua a produção e exportação de celulose, produzida, desde seu nascedouro, dentro do seu parque fabril e, dessa forma, é necessária a manutenção das vias pelas quais promoverá o escoamento de seus produtos.

**5. Materiais de Combate a Incêndios, Materiais de Monitoramento, Atividades de Monitoramento e Limpeza; Prevenção de Incêndios**

A manifestante sustenta que tem suas atividades regulamentadas pelo Código Ambiental (Lei nº 12.651/2012) e que, conforme a Resolução Conama nº 237/1997, a empresa está sujeita a licenciamento ambiental condicionado ao cumprimento de todas as normas ambientais, dentre elas aquelas destinadas a prevenção e combate a incêndio.

Dessa forma, tais dispêndios revelam-se como condições de existência e manutenção das atividades da manifestante.

**6. Bens do Ativo Imobilizado**

A manifestante afirma, de forma genérica, que os bens integralizados compõem o processo produtivo e que o aproveitamento dos créditos se deu em estrita consonância com a lei, seja em relação à legitimidade do creditamento, seja porque o aproveitamento se deu no prazo legalmente estabelecido.

**7. Pedidos**

Preliminarmente, a requerente solicita efeito suspensivo, susstando-se quaisquer atos tendentes ao seguimento da cobrança dos débitos sob discussão.

No mérito, requer que a manifestação de inconformidade seja julgada procedente, para que sejam homologadas as compensações e o ressarcimento, de modo a extinguir os débitos oriundos das compensações não homologadas.

Alternativamente, requer a conversão em diligência, para que possa comprovar o caráter de insumo dos bens em discussão.

Ao analisar a matéria, a r. DRJ julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

INSTRUÇÃO PROCESSUAL. PROVAS. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

É prescindível a realização de diligência quando as provas já carreadas aos autos são suficientes para formar a convicção necessária ao julgamento da lide.

(...)

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, para reconhecer o direito creditório adicional de R\$ 1.754.311,94 de Cofins não-cumulativa – exportação do 4º trimestre de 2012, homologando-se as compensações vinculadas até o limite do crédito ressarcível reconhecido (R\$ 4.734.869,47), nos termos do voto do Relator.

Como se verifica, entendeu a DRJ por manter as glosas referentes:

- (i) ao aproveitamento extemporâneo de parte dos créditos, tendo em vista que não ocorreu um mero aproveitamento em período subsequente, mas sim a escrituração intempestiva dos créditos relativos a notas fiscais em discussão em cada um dos processos; bem como
- (ii) aos seguintes créditos:
  - a. Armazenagem de mercadorias, frete de insumos, despesas com materiais de uso e consumo corriqueiro ou de apoio (faróis de trabalho, antena, thinner, cola, lâmpadas de iluminação geral entre outros);
  - b. Materiais de Combate a Incêndios e Serviços de Prevenção de Incêndios, materiais e atividades de monitoramento e limpeza
  - c. Serviços de Manutenção de Estradas, Doação, Construção Civil e Apoio Cartográfico e Topográfico; Materiais/Serviços para Aumento da Capacidade Operacional; Serviços de Montagem e Desmontagem de Andaimos, incluindo Custos com Mão de Obra; Materiais e serviços de Tecnologia da Informação; Gastos com Consultoria e Serviços de Limpeza; Serviços Diversos; Estradas Públicas; Gastos Relacionados à Construção Civil; Combustível Transporte de Insumos e de Pessoal
  - d. Bens do Ativo Imobilizado;

Cientificado da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu o reconhecimento integral do crédito pleiteado, alegando que o art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, autorizar o aproveitamento extemporâneo de créditos; a glosa mantida no acórdão recorrido teve por principal fundamento a equivocada premissa de que o conceito de insumos deve ser taxativamente extraído das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, armazenagem e o frete fazem parte integrante do processo produtivo; conforme Anexo I, da Resolução CONAMA Nº 237/1997, a Recorrente, pela natureza de suas atividades, está obrigatoriamente sujeita ao licenciamento ambiental, sendo certo que a concessão deste está condicionada ao cumprimento de todas as normas ambientais, dentre elas aquelas destinadas à prevenção e combate a incêndio, o PN COSIT nº 05/2018 – cujos efeitos são vinculantes – admite o creditamento de dispêndios decorrentes de imposição legal; acresce que os materiais e serviços relativos à tecnologia da informação são essenciais para a realização das atividades – repisa-se, automatizadas –, não podendo ser consideradas outra coisa senão insumo, pelo que legítimo o creditamento dos valores gastos a esse título e, por conseguinte, necessária a reversão da glosa efetuada pela Fiscalização. O mesmo racional deve ser adotado para a montagem e desmontagem de andaimes, isto porque, **é a única forma de acesso dos seus funcionários ao seu maquinário e, por conseguinte, a manutenção do seu parque industrial.**

Em relação aos serviços de manutenção em estradas, doação, construção civil em geral, apoio cartográfico e topográfico, materiais e serviços para aumento da capacidade operacional, gastos com consultoria, serviços de limpeza e serviços diversos, a CSRF já teria **reconhecido a possibilidade de creditamento com mercadorias/serviços destinados à pesquisa e desenvolvimento da atividade.**

No que diz respeito ao transporte de insumos e pessoal, não assiste razão à fiscalização. Isto porque, como se sabe, os combustíveis estão sujeitos ao regime monofásico,

como asseverado pela Fiscalização. No entanto, é igualmente sabido que a possibilidade de creditamento dos dispêndios com combustíveis encontra expressa previsão legal (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003), o que, por si só, afasta a glosa intentada pela Fiscalização.

O monitoramento da adubação é o melhoramento genético são medidas que garantem a qualidade da matéria prima utilizada na produção da celulose comercializada pela Requerente, sendo certo que a retirada dessa atividade se não inviabilizar a atividade da Requerente, certamente reduzirá a qualidade desta (teoria da subtração

No caso de edificações ou benfeitorias, é importante esclarecer que o aproveitamento de créditos não está restrito à área produtiva, sendo possível o aproveitamento do crédito em relação a áreas não relacionadas diretamente ao processo produtivo, mas, desde que integrem as atividades da empresa.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

O Recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, dele tomo conhecimento.

No caso concreto, a 5ª Turma da DRJ, em razão do novo conceito de insumo adotado pelo STJ, na Nota Explicativa PGFN nº 63/2018 e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, **reverteu** as seguintes glosas:

*(i) Tambor para descarte de resíduos;*

*(ii) Insumos florestais e atividades de reflorestamento;*

*(iii) Combustível utilizados para abastecer as máquinas do campo, além daqueles utilizados para transporte de máquinas entre estabelecimentos florestais e a transporte de cinzas e, por fim a reversão das glosas com aquisição de combustíveis.*

Todavia, conforme bem delimita a recorrente, entendeu-se por manter as glosas referentes:

*(i) ao aproveitamento extemporâneo de parte dos créditos, tendo em vista que não ocorreu um mero aproveitamento em período subsequente, mas sim a escrituração intempestiva dos créditos relativos a notas fiscais em discussão em cada um dos processos; bem como*

*(ii) aos seguintes créditos:*

*a. Armazenagem de mercadorias, frete de insumos, despesas com materiais de uso e consumo corriqueiro ou de apoio (faróis de trabalho, antena, thinner, cola, lâmpadas de iluminação geral entre outros);*

*b. Materiais de Combate a Incêndios e Serviços de Prevenção de Incêndios, materiais e atividades de monitoramento e limpeza*

*c. Serviços de Manutenção de Estradas, Doação, Construção Civil e Apoio Cartográfico e Topográfico; Materiais/Serviços para Aumento da Capacidade*

*Operacional; Serviços de Montagem e Desmontagem de Andaimes, incluindo Custos com Mão de Obra; Materiais e serviços de Tecnologia da Informação; Gastos com Consultoria e Serviços de Limpeza; Serviços Diversos; Estradas Públicas; Gastos Relacionados à Construção Civil; Combustível Transporte de Insumos e de Pessoal d. Bens do Ativo Imobilizado;*

Em primeiro lugar, em relação aos créditos extemporâneos, não há de se cogitar a imposição de quaisquer obstáculos para a apuração e o aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições.

Neste sentido, observa-se a existência de expressa e textual autorização desinente do parágrafo 4º do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Assim, desnecessária a retificação do DACON do período, cabendo o registro da discordância das razões de decidir e da disposição do Acórdão CARF nº 3401-010.526, de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, julgado em sessão realizada em 15/12/2021 e do Acórdão CSRF nº 9303-013.263.

Nesse aspecto, não cabe prevalecer o entendimento adotado pela ilustre autoridade fiscal e pela decisão recorrida, cabendo o reconhecimento do crédito integral à contribuinte, motivo pelo qual conheço do recurso neste particular para, no mérito, dar-lhe provimento integral.

Quanto ao conceito de insumos adotado, não há controvérsia a ser sanada, haja vista que o acórdão recorrido aplica o entendimento firmado pela 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170, que, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(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”.*

Ainda que como interpretado pelo Parecer Normativo COSIT n. 5/2018. Feito tal esclarecimento, passo à análise dos demais créditos glosados.

## **ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA; MATERIAIS QUE NÃO CONSTITUEM COMO PARTES E PEÇAS DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS**

Apesar de o contribuinte tratar todas as rubricas em um capítulo de seu Recurso, verifica-se que há fundamentações diversas para cada uma das rubricas.

Quanto aos materiais que não se constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas, a r. DRJ entendeu que se trata de custo, mas não insumo:

*Quanto aos materiais que não se constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas, a manifestante não trata especificamente de cada item abordado. Apenas alega, de forma genérica, que as glosas foram consequência da visão segregada do processo produtivo do contribuinte.*

*Sobre esse tema, é importante rever o seguinte trecho da Nota Explicativa PGFN n.º 63/2018:*

*44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.*

*Dessa forma, percebe-se que toda a argumentação da manifestante no sentido da total integração de seu processo produtivo, notadamente para se apropriar de créditos sobre tais custos, não se coaduna com o conceito de insumo delimitado pela decisão do STJ.*

Sobre esse tema, essa turma já se debruçou quando do julgamento do acórdão n. 3401-009.953, oportunidade em que se firmou a possibilidade de creditamento de partes e peças de equipamentos e máquinas, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano, momento em que deveriam ser ativados e depreciados:

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

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ANÁLISE EM SEDE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto n.º 70.235/72. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO. É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE. Somente geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo são tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano. Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano devem ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação.*

No caso concreto, não há questionamento acerca de tais equipamentos não terem sido ativados:

#### **4.5. Materiais que não se constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas**

Foram identificadas compras de diversos fornecedores relativas a alguns materiais de uso e consumo corriqueiros que **não** participam do processo produtivo da celulose branqueada e sim servem de apoio às indústrias em geral, tais como: faróis de trabalho, antena, thinner, cola, lâmpadas de iluminação geral (salas elétricas, iluminação externa, ponte rolante, restaurante, prédio secagem, etc.), entre outros. Ressalta-se que estes materiais não sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação exercida sobre o produto em fabricação.

Tampouco maior aprofundamento quanto à utilização de tais peças e equipamentos. De forma que, considerando-se que a utilização de insumos não se restringe ao processo produtivo de celulose branqueada em sentido mais estrito, impossível seria a glosa por ausência de adequada motivação, razão pela qual dou provimento ao recurso neste ponto. Contudo, faróis de trabalho, antena, thinner, cola, lâmpadas de iluminação geral, entre outros não parecem ser relevantes ao desenvolvimento das atividades da empresa na obtenção de sua receita, nem há nos autos qualquer explicação a respeito de seu uso, não sendo possível considera-los como insumos do processo produtivo, motivo pelo qual a eles nego provimento.

É firme o entendimento desta turma de que o frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito básico na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto resta compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.

Neste sentido o acórdão n. 3401-009.498, julgado em 24/08/2021, voto vencedor do Conselheiro Ronaldo Souza Dias:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011*

*AQUISIÇÃO DE CAFÉ DE PESSOAS JURÍDICAS INIDÔNEAS OU INEXISTENTES DE FATO. VERDADE MATERIAL. GLOSA. CABIMENTO.*

*Demonstrada a aquisição de café de pessoas jurídicas que se comprovou inidôneas ou inexistentes de fato e tendo o contribuinte se apropriado indevidamente de créditos integrais das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins, mantém-se as glosas dos créditos integrais indevidos.*

*CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.*

*A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

*RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

*De acordo com o art. 15, inciso I, da MP no 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.*

*INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.*

*O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito básico na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto resta compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.*

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.**

*Conforme decidido no julgamento do REsp no 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.*

*A Súmula CARF no 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.*

*O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.*

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC. TERMO INICIAL E TERMO FINAL.**

*Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito, deverá ser aplicada correção monetária pela taxa SELIC, contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, até o momento da efetiva concretização do ressarcimento pleiteado, materializada na data da transmissão da Declaração de Compensação a ele vinculada.*

Peço vênha para transcrever as razões ali adotadas por elas concordar:

*É evidente que isso não significa admitir créditos sobre todo e qualquer dispêndio, ainda que, sob a ótica da própria pessoa jurídica, se mostrem essenciais ou relevantes. Conquanto a expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a verdade é que todas as discussões e conclusões lapidadas pelo STJ circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.*

*Dessa forma, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades acessórias ao seu propósito econômico, diversas da produção de bens e da prestação de serviços, não representam aquisição de insumos, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica - até porque do contrário estar-se-ia a adotar o conceito da legislação do IRPJ, que, como vimos, fora igualmente rejeitado pelo STJ.*

*Por outro lado, também não me parece correto assumir que o fato de o processo produtivo em sentido estrito não ter se iniciado seja um obstáculo para que referido dispêndio se encontre inserido no “eixo de produção” da pessoa jurídica e, ainda, que o frete incorrido para transportar os insumos para dentro do estabelecimento da pessoa jurídica se revele como uma despesa qualquer, ensejando direito a crédito somente por contabilmente compor o custo de aquisição, a ponto de permitir a*

*apuração de créditos no limite do regime creditório a que se submetem os bens transportados.*

Por tais motivos, merece provimento o recurso neste aspecto.

**Materiais de Combate a Incêndios e Serviços de Prevenção de Incêndios, materiais e atividades de monitoramento e limpeza4. Serviços de Manutenção de Estradas, Doação, Construção Civil e Apoio Cartográfico e Topográfico; Materiais/Serviços para Aumento da Capacidade Operacional; Serviços de Montagem e Desmontagem de Andaimos, incluindo Custos com Mão de Obra; Materiais de Tecnologia da Informação; Gastos com Consultoria; Serviços de Limpeza; Serviços Diversos; Estradas Públicas; Gastos Relacionados à Construção Civil**

Das rubricas acima, Á exceção da doação e dos Materiais/Serviços para Aumento da Capacidade Operacional considerando o modelo de negócios da Recorrente, entendo que todos se qualificam como insumos, como evidencia o acórdão n. 9303-007.864 da CSRF:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010 PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. PIS/PASEP. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo. PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item “gastos com combustível empregado no transporte de pessoal”, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo. PIS/PASEP. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE*

*ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. PIS/PASEP. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. REGIME DE RECONHECIMENTO. Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010 COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. COFINS. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo. COFINS. CRÉDITO. INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item “gastos com combustível empregado no transporte de pessoal”, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo. COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores*

*relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. REGIME DE RECONHECIMENTO. Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço.*

Assim, entendo pelo parcial provimento do recurso neste ponto.

### **Bens do Ativo Imobilizado**

Aqui entendo não merecer reforma o acórdão recorrido. O fato de o contribuinte investir em manutenção de estradas públicas, não autoriza sua ativação na contabilidade, conforme bem explicita o acórdão recorrido:

*Acerca dos créditos calculados sobre os bens do ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação, a fiscalização glosou créditos apurados com relação a alguns bens classificados no ativo imobilizado (estradas públicas, demais edificações e capitalização de juros).*

*Por sua vez, a manifestante contesta especificamente as glosas relativas a depreciação dos gastos efetuados em estradas públicas.*

*Assiste razão à fiscalização.*

*Os dispêndios, para que gerem direito a créditos de PIS e Cofins, devem ser realizados com edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa. A manifestante realizou despesas em rodovias públicas da União e do Estado. A despeito de a Veracel considerar necessária a despesa com os ativos públicos, não se pode considerar que tal manutenção/conservação figure entre as atividades da empresa, tendo em vista que tais serviços não foram delegados à Veracel pelos respectivos entes públicos.*

Por se tratar de regra própria de dedutibilidade, independe do processo produtivo, mas sim sua caracterização como ativo ou não. Neste ponto, nego provimento ao recurso.

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas relativas a: armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda; materiais de combate a incêndios e serviços de prevenção de incêndios, materiais e atividades de monitoramento e limpeza, serviços de manutenção de estradas, construção civil e apoio cartográfico e topográfico; serviços de montagem e desmontagem de andaimes, incluindo custos com mão de obra; materiais de tecnologia da informação; gastos com consultoria; serviços de limpeza; serviços diversos; gastos relacionados à construção civil.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

## Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos - Redator designado

Em que pese o como de costume bem fundado voto do Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, ousou dele divergir, com a devida vênia, quanto à forma de apuração e cálculo dos créditos extemporâneos e à possibilidade de o pedido de ressarcimento incluir tais valores, haja vista que cada pedido deve referir-se a um único trimestre calendário, conforme melhor elucidado adiante.

Em relação à questão, esclareço de antemão que não vislumbro qualquer obstáculo à apuração e ao aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições, até porque há expressa autorização legal contida no parágrafo 4º do artigo 3º tanto da Lei nº 10.637/2002 quanto da Lei nº 10.833/2003. Penso, todavia, que o aproveitamento de créditos de períodos pretéritos deva obedecer a certos critérios dispostos na legislação.

Primeiramente, há de se observar que, na hipótese de existência de crédito da não cumulatividade não apurado em período próprio, mas apenas posteriormente, está-se, na verdade, diante de pagamento indevido no período original, em razão de contribuição recolhida em valor superior ao que seria devido, por utilização incompleta dos créditos então disponíveis. Assim, caso o contribuinte decida utilizar os valores da contribuição indevidamente pagos, nessa condição, tal opção pode se dar por meio de apresentação de pedido de restituição ou de declaração de compensação contendo créditos decorrentes de pagamento indevido. Nessa situação, do ponto de vista procedimental, i.e., quanto ao cumprimento das obrigações acessórias, seria necessária a retificação do Dacon ou da EFD-Contribuições (além da própria DCTF) relativos ao período de apuração do crédito que deixou de ser apurado, visando à demonstração do novo excedente de créditos e, em consequência, de um saldo a recolher a menor que o anteriormente apurado, dando lastro ao indébito a ser pleiteado.

No entanto, esta é apenas uma das opções à disposição do sujeito passivo. Também é possível a utilização do crédito para fins de dedução da própria contribuição apurada em períodos posteriores, caso em que não se cabe falar em recolhimento indevido, mas em utilização posterior de saldos de créditos, não sendo, portanto, necessária a utilização de Per/Dcomp. Nessa situação, também pela ótica das obrigações acessórias, seria necessária a retificação dos Dacon ou das EFD-Contribuições (e, em sendo o caso, das DCTF) relativos aos períodos originais do crédito e, adicionalmente, dos posteriores, até o período de sua efetiva utilização. Desta maneira, a origem do crédito restará devidamente declarada no período correspondente, demonstrando para o Fisco a existência de determinado direito creditório, bem como permitindo a devida averiguação de sua utilização.

Nesse ponto, é preciso fazer um aparte: conforme deixo claro acima, do ponto de vista procedimental, deve sim o sujeito passivo efetuar as retificações das declarações e demonstrativos pertinentes (Dacon ou EFD-Contribuições, e DCTF) a fim de apurar e, em consequência, adequadamente demonstrar o direito creditório calculado. Tal caminho, a propósito, se mostra em perfeita consonância com instituto do ônus da prova, já que cabe ao sujeito passivo fazer prova do fato constitutivo de seu direito, conforme preconiza o artigo 373, I, do CPC/2015.

Portanto, não considero que a Receita Federal do Brasil, ao demandar a retificação dos demonstrativos e declarações relativos aos períodos impactados pelos créditos extemporaneamente apurados, esteja exorbitando daquilo que dispõe o parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Pelo contrário, entendo que esteja atuando no legítimo (e justificado) exercício da prerrogativa delegada respectivamente pelo artigo 66 e pelo artigo 92 daqueles diplomas, para editar, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nas leis citadas. A esse respeito, é bom lembrar que a norma contida no parágrafo 4º do artigo 3º das leis básicas apenas autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos e não a apuração e apropriação extemporâneas, do que fica claro que o crédito deve ser sempre apurado e apropriado no período de origem e aproveitado nos subsequentes. Veja-se (grifei):

Art. 3º (...)

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

Tal conduta não foi adotada pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto em períodos subsequentes, o que, do ponto de vista procedimental, se mostra indubitavelmente incorreto, mas não lhe retira o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pelas Leis citadas. Isso porque o direito à utilização do crédito decorre da apuração da contribuição e da efetiva existência da despesa que lhe deu origem e não da declaração apresentada pelo contribuinte, que se destina apenas à demonstração da apuração realizada. Assim, verificando-se erro na escrituração ou no demonstrativo apresentados, comprovada a existência do crédito e sua não utilização em duplicidade, e desde que respeitado o prazo decadencial, deve seu aproveitamento, em prestígio à verdade material e ao formalismo moderado, ser ratificado pela autoridade fiscal.

Cabe esclarecer, todavia, que ainda é dever do contribuinte comprovar a existência material dos créditos informados, sejam eles extemporâneos ou não, mesmo que não devidamente demonstrados mediante retificação das declarações correspondentes. Por outro lado, uma vez verificada a existência de créditos extemporâneos na apuração do contribuinte, cabe à autoridade fiscal adotar as medidas que julgar necessárias à verificação da existência de tais valores, ainda que, pelo erro incorrido pelo sujeito passivo durante o cumprimento de suas obrigações acessórias, aplique as penalidades eventualmente existentes na legislação tributária - como era o caso da multa por incorreções no Dacon, que tinha previsão no já revogado artigo 7º da IN RFB nº 1.015/2010. Não deve, portanto, recusar o reconhecimento do direito creditório de forma sumária apenas por ter sido escriturado equivocadamente.

Não há notícias nos autos de que a autoridade fiscal tenha intimado o contribuinte a comprovar a existência dos valores referentes a períodos pretéritos ou de que tenha adotado qualquer outra diligência com o mesmo fim, tendo se limitado a não reconhecer tais montantes em razão de terem sido apurados em períodos indevidos. Também não há qualquer juízo de valor a respeito da existência material ou da efetiva subsunção das correspondentes operações às hipóteses previstas nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003

Assim, considerando que o fundamento único pelo qual a Fiscalização recusou a apuração de créditos sobre as referidas operações fora a sua indevida escrituração em períodos posteriores, sem maiores considerações por parte da autoridade fiscal, entendo que devem ser

revertidas as referidas glosas, desde que atendidos os demais requisitos de lei, conforme já havia concluído a relatora.

O cerne do meu dissenso com o i. relator reside especificamente nas formas de apuração e de utilização do crédito apurado extemporaneamente.

Com efeito, conforme deixei claro acima, o crédito extemporâneo pode ser apenas aproveitado em períodos posteriores e não apurado e apropriado em períodos posteriores, i.e., o crédito apurado a destempo, acompanhando ou não das retificações procedimentalmente cabíveis, continua a pertencer ao período de apuração original, não se translada para o período em que é apurado, como se dele fosse originado. Por essa razão, o crédito extemporâneo deve obedecer aos critérios e percentuais de rateio (caso seja esse o método de imputação utilizado) do período de apuração de origem e não daquele em que está sendo apropriado, até para não frustrar as normas que tratam da matéria, contidas nos parágrafos 7º a 9º do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003.

Também como consequência de continuar a pertencer ao seu período de origem, o crédito apurado extemporaneamente só pode ser utilizado em períodos posteriores pela forma ordinariamente prevista pelo sistema da não-cumulatividade, isto é, mediante dedução.

Explico.

Primeiro, porque a legislação estabelece que cada pedido de ressarcimento deva referir-se a um único trimestre calendário, nos termos do parágrafo 2º do artigo 6º c/c artigo 92 da Lei n.º 10.833, de 2003 (ou artigo 66 da Lei n.º 10.637/2002), no regramento dado pelo parágrafo 2º do artigo 28 da IN RFB n.º 900, de 2008. Veja-se:

Lei n.º 10.833, de 2003

(...)

Art. 6º (...)

§ 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.

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

(...)

Art. 92. **A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.**

=====

Lei n.º 10.833, de 2003

(...)

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou,

na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

§ 2º **Cada pedido de ressarcimento deverá:**

I - **referir-se a um único trimestre-calendário;** e

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

Ressalto mais uma vez que a disciplina infralegal não extrapola os preceitos previstos na Lei nº 10.833/2003 (e na Lei nº 10.637, de 2002). Pelo contrário, regula a forma de utilização dos créditos extemporâneos, buscando, inclusive, compatibilizar a necessidade de que referidos valores possam ser aproveitados em meses subsequentes, conforme autorizam as citadas leis, com as normas que disciplinam o rateio proporcional (previstas no parágrafo 7º a 9º do artigo 3º do mesmo diploma), impedindo distorções artificiais na apropriação do direito creditório, além de permitir que o Fisco detenha condições materiais de exercer o seu múnus fiscalizatório, o que seria impossível sem qualquer disciplina relativa à imputação desses valores.

Para além disso e como elemento principal, observo que a norma que autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos está topograficamente localizada no parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (ou nº 10.637, de 2002), artigo esse que, em sua cabeça, disciplina tão somente os créditos a serem descontados da contribuição mensal apurada, de tal maneira que a boa hermenêutica me conduz a concluir que a permissão para o aproveitamento em períodos subsequentes de créditos extemporâneos deva ser admitida apenas dentro desse contexto, ou seja, mediante dedução da contribuição apurada.

Com efeito, as normas que autorizam o ressarcimento e a compensação vão aparecer somente mais adiante, no artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (ou no artigo 5º da Lei nº 10.637, de 2002), no qual, além de tudo, é estabelecida uma ordem de utilização dos créditos apurados em que fica claro que os créditos são destinados originariamente à dedução das contribuições apuradas mensalmente, devendo apenas o saldo não utilizado *em cada trimestre* ser objeto de pedido de ressarcimento específico do trimestre em questão.

Por todo o acima exposto, dou parcial provimento ao recurso para reverter as glosas sobre os créditos extemporâneos, desde que comprovados quanto à existência e não-utilização em duplicidade, conforme já entendia o relator, a serem apurados conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizados apenas para dedução da contribuição devida.

É o voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator designado