



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

Processo n° 13656.900648/2016-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.052 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria COFINS. INSUMO.
Recorrente MINERAÇÃO CURIMBABA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

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

No caso julgado, é exemplo de insumo as embalagens de acondicionamento utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o seu transporte (inclusive, rótulos e etiquetas).

GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes e dispêndios para transferência de insumos entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte são componentes do custo de produção e essenciais ao contexto produtivo. Portanto, geram direito de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, conforme artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e Resp 1.221.170/PR.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Na forma da legislação de regência, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado no regime não cumulativo do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos períodos seguintes.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso. Vencido o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (relator), que lhe dava provimento parcial, apenas para manter a glosa sobre o frete da filial para a matriz. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

A interessada apresentou pedido eletrônico de ressarcimento de crédito oriundo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativa, apurado no 3º trimestre de 2012.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno, relativo ao 3º trimestre de 2012, no valor de R\$ 349.526,80, cumulado com declaração de compensação.

A unidade de origem, por intermédio do despacho decisório de fls. 326, reconheceu o crédito de R\$ 118.052,73, homologando parcialmente as compensações declaradas e assentando inexistir qualquer valor remanescente a ser restituído/ressarcido. Consta do Termo de Constatação Fiscal de fls. 322/325:

a) A empresa tomou créditos de devolução de vendas (linha 12 da ficha 06 A do DACON), nas colunas de aquisições vinculadas a receitas tributadas no mercado interno, aquisições vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno e aquisições vinculadas a receitas de exportação, sendo que somente enseja a tomada de crédito a devolução de venda tributada no mercado

interno. Observado o equívoco da empresa procedeu-se aos ajustes necessários.

b) Foram confirmadas as receitas de exportação da empresa para o período em tela, bem como as receitas tributadas à alíquota zero em razão da fábrica de fertilizantes que é filial da requerente, acatando-se os percentuais de rateio utilizados pela empresa na ficha 06A do DACON.

c) Os créditos tomados na linha 13 da ficha 06A do DACON, em setembro/2012, referem-se a notas fiscais dos anos de 2007 e 2008, ou seja, extemporâneas. Créditos extemporâneos podem ser requeridos, porém, devem ser solicitados em PER indicando o trimestre calendário a que se referem e não conjuntamente com PER de outro trimestre calendário, motivo pelo qual estes créditos foram desconsiderados.

d) A mina de bauxita de Barro Alto/GO é filial da Mineração Curimbaba, havendo-se constatado a tomada de crédito sobre frete no transporte desta bauxita de Barro Alto para a fábrica em Poços de Caldas/MG (planilha de fls. 200/202), caracterizando-se a apuração de crédito sobre frete na transferência de produto entre filial e matriz, motivando-se a glosa de tais valores (planilha de fls. 289/311).

e) Foi elaborada a planilha de fls. 183/191, consolidando os posicionamentos administrativos em relação a bens e serviços em relação aos quais podem ser tomados créditos, constando desta planilha 95 motivos de glosa, com a respectiva fundamentação legal.

f) Conforme planilha de fls 301/318, o Fisco se posicionou sobre cada aquisição e foram apontados os respectivos motivos de glosa, os quais constam das colunas “E” e “AC” (“REGRA” e “MOTIVO DE GLOSA”, respectivamente), para cada linha em que houve glosa do crédito tomado pela empresa. Como resultado desta planilha, apurou-se os valores dos créditos reconhecidos para as linhas 02, 04, 07, 12 e 13 da ficha 06A do DACON, seguindo-se a reconstituição deste.

g) Conforme demonstrado nas telas da DIRF anexas às fls. nº 319/321, não houve retenção na fonte de PIS informado na linha 19 da ficha 15B do DACON no mês de agosto/2012.

Cientificado em 18/04/2017 (fl. 328), o contribuinte apresentou, em 17/05/2017, a manifestação de inconformidade de fls. 332/358, na qual alega:

a) Houve cerceamento ao direito de defesa e violação ao princípio da motivação, uma vez que a planilha descritiva das glosas de créditos de insumos feita pela Fiscalização não permite verificar exatamente o motivo de cada glosa, pois são indicados para cada insumo várias Soluções de Consulta, cada uma contendo o entendimento do Fisco sobre o direito ao crédito em relação a diversos tipos de insumos. Para

alguns itens, sequer foi indicado o fundamento da glosa, pois a célula destinada a esta informação está em branco, não havendo sequer o cuidado de citar um dispositivo legal, uma decisão ou uma solução de consulta. Com maior clareza se revela a nulidade das glosas fundamentadas com a frase “Base de cálculo apurada incorretamente”, na medida em que a Manifestante efetivamente não pôde compreender o motivo das citadas glosas, já que nenhum equívoco na apuração da base de cálculo é indicado pelo Termo de Constatação Fiscal e nenhum outro documento juntado pela Fiscalização faz qualquer menção a qual teria sido a incorreção na apuração da base de cálculo dos créditos (de qualquer forma, a Manifestante verificou que não há qualquer erro na apuração da base de cálculo destes créditos, conforme consta da planilha anexa). O mesmo vale para as glosas fundamentadas com a frase “Descrição do serviço é incompatível com operação com direito a crédito”, que equivocadamente é utilizada para fundamentar a glosa de créditos sobre despesas como aquelas incorridas com a aquisição de telas para laboratório e big bags, que sequer são itens de serviço, mas sim bens utilizados como insumo na forma da jurisprudência pacífica do CARF. A deficiência na motivação das glosas caracteriza grave violação ao princípio da motivação, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, bem como resulta caracterizada violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, sendo que, em casos como este, a jurisprudência do CARF é unânime em reconhecer a nulidade da exigência. Adicionalmente, o artigo 489, § 1º, I, III, e VI do CPC determina expressamente que não se considera fundamentada a decisão que se limita a invocar precedentes sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso em exame se ajusta àqueles fundamentos.

b) A legislação relativa ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS permite que o crédito que, por qualquer razão, não tenha sido aproveitado em determinado mês, o seja nos períodos subsequentes, conforme §4º do art. 3º da Lei n 10.833. Já expôs o CARF que quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito não aproveitado em período anterior dispõe de ao menos duas alternativas reconhecidas pela doutrina e pela jurisprudência e amplamente utilizadas na prática. A primeira é retificar o DACON do mês em que o crédito foi gerado, incluindo-se o valor deste crédito que não havia sido considerado anteriormente. Uma segunda forma de aproveitar o referido crédito é exatamente aquela adotada pela Manifestante, e consiste em apropriá-lo no DACON do período de apuração presente, na forma de um crédito extemporâneo. A segunda forma de aproveitamento é a forma mais favorável ao Fisco, porque neste procedimento os créditos não sofrem atualização monetária ou a incidência de juros, já que são tratados apenas como créditos escriturais no sistema da não-cumulatividade. Embora a IN RFB nº 1.015/2010 autorize a retificação do Dacôn

e da DCTF para fins de alteração do valor dos créditos, não se pode dizer que a norma exige a prévia retificação das declarações para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS. Importa lembrar que as obrigações acessórias, inclusive, contém campos específicos para a indicação de créditos extemporâneos. A RFB e o CARF já se posicionaram no sentido de que podem ser objeto de pedido de ressarcimento referente a um determinado trimestre os créditos apurados em trimestres anteriores.

c) A manifestante elaborou a planilha anexa, na qual indica todos os itens glosados pela Fiscalização e a sua aplicação enquanto insumos, ratificada por fotos e identificada pela coluna X da anexa planilha “Glosa” do arquivo “Composição de Créditos Justificativa”. c.1) Materiais e utensílios para análises de laboratório. Por meio do Acórdão n° 3803-005.294, o CARF manifestou-se favoravelmente à apropriação de créditos sobre “materiais e utensílios para análise de laboratório: especificados como peneiras e bastões de revestimentos teflon”, conforme descrito no relatório – ou seja, trata-se de itens extremamente semelhantes àqueles glosados no presente caso. O mesmo entendimento foi manifestado nos Acórdãos n° 3401-001.713, n° 3302-002.064 e n° 3102-002.297.

c.2) Produtos intermediários. A Fiscalização glosou créditos apropriados com base nos custos com aquisição de cal hidratada, que se ajusta perfeitamente à definição de produto intermediário, tratando-se de insumo que é consumido ou sofre desgaste no processo de produção, conforme se observa da planilha anexa. Não por outra razão, o direito ao crédito sobre produtos intermediários está expressamente previsto na IN SRF n° 404/2004. Ademais, no exame de caso que envolvia empresa com atividade semelhante àquela desempenhada pela Manifestante, o CARF já afirmou expressamente o direito de crédito sobre cal hidratada (Acórdão n° 3301-003.064).

c.3) Materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final, inclusive paletes, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto. O direito ao crédito sobre materiais de embalagem está expressamente previsto na IN SRF n° 404/2004. Interpretando o dispositivo, o CARF, por meio do Acórdão n° 3302-00.766, reconheceu o direito de crédito sobre diversos dos itens glosados em desfavor da Manifestante, o mesmo se dando nos Acórdãos n° 3102-002.297, n° 3201-001.425, n° 3803-02.986, n° 3402-003.097, n° 3403-003.168, n° 3301-002.411 e n° 3201-000.845. O entendimento aplicado pelo CARF nestes casos encontra-se também sedimentado na jurisprudência do Poder Judiciário, conforme ilustra o acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido no exame do Agravo Regimental em Recurso Especial n° 1.125.253.

c.4) Transporte de bauxita in natura entre estabelecimentos da Manifestante. A esse respeito, veja-se que a jurisprudência do CARF é em favor do direito à apropriação de créditos sobre despesas com transporte de insumos entre estabelecimentos

da mesma empresa (Acórdão nº 3302-003.206), sendo diversas as decisões em igual sentido. De fato, mesmo o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, que não se reveste da mesma pertinência ao processo produtivo assumida pelo frete de matéria-prima, dá direito ao crédito no entendimento do CARF, conforme se verifica no Acórdão nº 3402-002.173.

d) Foram glosados os créditos sobre a aquisição de cal hidratada, sob o fundamento de que se trata de insumo sujeito à alíquota zero, sem que tenha a Fiscalização apontado a base legal da aplicação da alíquota zero. Pesquisando a legislação, inclusive consultando as tabelas disponibilizadas no sítio da RFB, a Manifestante não identificou qualquer benefício fiscal para o citado insumo. Adicionalmente, conforme se observa das anexas notas fiscais e DANFES, as operações objeto de creditamento efetivamente foram tributadas pelos fornecedores da Manifestante. Dessa forma, resta demonstrada a improcedência da glosa em exame.

e) foram glosados os créditos de devoluções informados nas colunas 2 e 3 da linha 12 da ficha 06A dos DACONs, por se tratarem de colunas referentes aos créditos vinculados a receitas não tributadas. Contudo, conforme se verifica da planilha anexa que lista as operações de devolução (pelo CFOP atribuído às operações), todas essas devoluções foram provenientes de contribuintes do mercado interno, e se referem a produtos tributados, de forma que todas as devoluções objeto de creditamento correspondem a operações de venda que efetivamente foram tributadas pela Manifestante, que acabou se equivocando no preenchimento dos DACONs neste aspecto. Ou seja, a conclusão da Fiscalização de que estas operações consistiam em devoluções de produtos que não foram tributados na operação de venda é decorrente do erro formal de preenchimento da Manifestante, conforme comprovado.

f) caso não acolhido o pedido anterior, em razão dos vícios formais alegados, requer-se a conversão do julgamento em diligência para que seja o direito de crédito reanalisado. Protesta-se pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, principalmente pela juntada dos documentos que a Manifestante não foi capaz de localizar em tempo hábil.

É o relatório.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/BEL n.º 01-34.924, de 27/11/2017 (fls. 423 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

PIS/PASEP E COFINS. RESSARCIMENTO. REQUISITOS NORMATIVOS.

O ressarcimento de valores decorrentes da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. INSUFICIÊNCIA.

A homologação da declaração de compensação condiciona-se à comprovação da existência do crédito apontado como compensável.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 675 e ss., por meio do qual, depois de relatar os fatos, alega, basicamente, os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade. Nada falou, no entanto, a respeito das glosas sobre a aquisição de cal hidratada (sujeita à alíquota zero) e sobre devoluções.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento, cumulado com compensação, de crédito de Cofins não cumulativa, com origem no 3º trimestre de 2012.

Deferido em parte o pedido e interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente.

Em síntese, a Recorrente repete, no recurso voluntário, os mesmos argumentos já declinados na sua primeira peça de defesa, exceto com relação às glosas sobre a aquisição de cal hidratada e sobre devoluções.

Preliminarmente, sustenta a nulidade do Despacho Decisório, por cerceamento ao direito de defesa e violação ao princípio da motivação. Afirma que as planilhas descritivas das glosas de créditos elaboradas pela Fiscalização não permitem verificar exatamente o motivo de cada glosa.

Contudo, o Despacho Decisório, além de acompanhado do Termo de Constatação Fiscal SAORT nº 066/2017 (fls. 322 e ss.) e planilhas a que este se refere (fls. 213 e ss.), trouxe, ainda, a seguinte observação: "Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório". Base Legal: Lei nº 10.833, de 2002, Lei nº 10.865, de 2004, art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012." . (g.n.)

Portanto, além das planilhas acostadas ao Despacho Decisório (RELATÓRIO DE SALDOS PASSÍVEIS DE APROVEITAMENTO DE OFÍCIO e DETALHAMENTO DOS ITENS DAS NOTAS FISCAIS), ao interessado foi informado que a razão para o deferimento parcial do pedido estava detalhada no sítio eletrônico da RFB, onde poderia ser obtida. Além do que a Fiscalização trouxe, para cada uma das glosas efetuadas, a Solução de Consulta ou de Divergência que as fundamenta (fls. 87 e ss.).

Nesse contexto, descabe a alegação de cerceamento ao direito de defesa, tanto assim é que a Recorrente compareceu aos autos demonstrando a sua perfeita compreensão da controvérsia.

Rejeitada a preliminar, vemos que, em parte, o litígio versa sobre o conceito de insumos para o efeito da apuração do PIS/Cofins não cumulativo, definição que, no entender do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos (portanto, de observância obrigatória, conforme art. 62 do RICARF/2015), deve atender aos critérios da essencialidade e da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço na atividade econômica realizada pelo contribuinte (Recurso Especial nº 1.221.170/PR):

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 reativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

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

No caso específico, a Recorrente dedica-se à seguinte atividade, conforme ela mesma descreveu:

1 - Descrição da Natureza das Atividades:

1.1 - Corindo Artificial obtido através da calcinação/sinterização da bauxita homogeneizada, de cor marrom a preta, utilizando para fraturamento de poços de petróleo e gás e na fabricação de abrasivos e refratários.

1.2 – Mulita Denominada comercialmente “Chamote MC-60”, utilizados nas indústrias de cerâmica e refratária, obtida através de tratamento térmico de argila composta por hidrato de alumínio e silicato de alumínio.

As glosas referem-se aos seguintes itens: a) materiais e utensílios para análise de laboratório (peneiras e bastões de revestimentos teflon); b) materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final, inclusive pallets, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto. Reclama, ainda, da glosas sobre as despesas de transporte de bauxita *in natura* entre seus estabelecimentos e sobre créditos extemporâneos.

Argumenta que os materiais e utensílios para análise de laboratório são utilizados nos testes dos produtos finais, motivo pelo qual a DRJ considerou correta a glosa do crédito correspondente, uma vez que adotou a tese mais restritiva para a definição do termo "insumos", em conformidade com o exposto nos atos normativos internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Todavia, parece-nos que em consonância com os critérios de essencialidade e relevância e dada a utilização dos produtos fabricados, a Recorrente faz jus ao crédito glosado, como, aliás, em caso semelhante, já decidiu esta mesma Turma de Julgamento:

*BENS E SERVIÇOS. ATIVIDADES EM LABORATÓRIOS.
CONTROLE DE QUALIDADE. INSUMOS E PRODUTOS
FINAIS. DIREITO AO CRÉDITO*

Despesas com bens e serviços destinados às atividades laboratoriais na indústria de beneficiamento de minério são essenciais e pertinentes ao processo produtivo, permitindo a tomada do crédito de PIS/Cofins, exceto quando ativáveis.

(Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Acórdão nº 3201-003.575, de 20/03/2018).

Assim também, e pelo mesmo motivo, em relação aos materiais de embalagem e/ou transporte de produto final, inclusive pallets, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto.

No ponto, cabe assinalar que a CSRF vem entendendo que as embalagens (também as etiquetas e rótulos) destinadas a viabilizar a preservação de suas características do produto durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. Confira-se:

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR.
EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.*

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa.

(3ª CSRF, rel. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Acórdão nº 9303-004.174, de 15/06/2016).

PIS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento

diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, é exemplo de insumo as embalagens de acondicionamento utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o seu transporte.

(3ª CSRF, rel. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Acórdão nº 9303-005.672, de 19/09/2017).

No voto condutor do primeiro acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (g.n.)

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 - SC, julgado em 15/04/2010)

No concernente ao transporte da bauxita entre a filial (mina de Barro Alto/GO) e a matriz (a Recorrente), glosou-se o crédito, ao fundamento de tratar-se de frete oriundo da transferência entre estabelecimentos da própria empresa.

É bem verdade que a RFB consolidou o entendimento de que as despesas com frete no transporte de insumos incorporam-se ao custo do produto adquirido, tal como prevê a Solução de Divergência nº 7 - Cosit, de 23 de agosto de 2016:

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as

instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48;

Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

Todavia, como deixa cristalino a Solução de Divergência e mesmo se extrai do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para que se permita a apropriação do créditos sobre o frete pago no transporte do insumo adquirido, há que se ter a **aquisição** do insumo, operação a que não corresponde a mera transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

Cumprir registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF tem entendido que a transferência entre estabelecimentos da mesma empresa enseja o creditamento (v.g., estabelecimento industrial para armazém geral), mas tão somente quanto às transferências de produtos acabados (Acórdão: 9303-006.724, de 21/06/2018), não de insumos.

Por último, temos reconhecido a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos no regime não cumulativo de apuração do PIS/Cofins.

A matéria também já foi apreciada pela 3ª Turma da CSRF, em julgamento que resultou no Acórdão nº 9303-004.562, de 08/12/2016, do qual fomos redator para o voto vencedor, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário:2007 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

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

Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Precedente do CARF.

Conforme defendemos na ocasião, nada obsta, a nosso juízo, que o contribuinte possa, em determinado trimestre-calendário, aproveitar-se de crédito de PIS/Cofins não aproveitado em trimestres-calendários anteriores. Como os motivos do nosso convencimento coincidem com o adotado no Acórdão nº 3202-001.617, de 19/03/2014, proferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em julgamento do qual participamos, passamos a transcrever, também aqui, o voto do seu relator, o il. ex-Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, adotando-o como razão de decidir:

"Para a DRJ, o entendimento da fiscalização foi correto, pois na sua ótica era inadmissível apurar créditos extemporâneos sem retificar os DACONS e DCTFs anteriores. Eis suas palavras:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON.

A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

No entanto, em janeiro de 2015, nossa Turma julgou que é possível, sim, o desconto de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativos, no julgamento do PAF nº 12585.000064/2009-11 (somente ficou vencida a douta

Conselheira-Presidente, Irene Souza da Trindade Torres Oliveira).

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

Igualmente, no “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFD-PIS/Cofins)”, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Observe-se:

2.5 - BLOCOS DO ARQUIVO Entre o registro inicial e o registro final, o arquivo digital é constituído de blocos, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e outras informações.

2.5.1- Tabela de Blocos Bloco-Descrição 0-Abertura, Identificação e Referências A-Documentos Fiscais - Serviços (ISS)

C-Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)

D-Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)

F-Demais Documentos e Operações

M-Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS

*I-Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, **Operações Extemporâneas** e Outras Informações*

9-Controle e Encerramento do Arquivo Digital

[...]

2.6.1.7. Bloco 1

[...]

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – PIS/PASEP	1101	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1100 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – PIS/PASEP	1102	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1101 for igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 ou 66)

[...]

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – COFINS	1501	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1500 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – COFINS	1502	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1501 for igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 ou 66)

As sobreditas previsões no DACON e na EFD buscam cumprir o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Além disso, é preciso frisar que a única consequência legal para o preenchimento incorreto do DACON são as multas previstas no art. 7º Lei nº 10.426/2002. Confira-se:

*Art. 7º **O sujeito passivo que deixar de apresentar** Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e **Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:***

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º; II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da

efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

§ 2º **Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:**

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - a setenta e cinco por cento, **se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.**

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º. § 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo."

Como se vê, o art. 7º Lei nº 10.426/2002 prevê, apenas, multa em caso de incorreções no DACON e a intimação do contribuinte para corrigi-las, de modo a reduzir tais sanções. Não há, por conseguinte, previsão legal para glosar os créditos da não-cumulatividade por eventuais equívocos no DACON.

Pelo mesmo raciocínio, não é possível indeferir o PER pelo simples fato deste abranger mais de um trimestre, em decorrência da apuração extemporânea, permitida, dos créditos pelo contribuinte.

Acrescente-se, ainda, que o referido crédito tem por fundamento o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei nº 11.116/2005, podendo ser utilizado tanto na dedução da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, quanto na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica. Eis os seus termos:

(Lei nº 11.033/2004)

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

(Lei nº 11.116/2005)

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

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

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

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

Em tais créditos, colha-se os seguintes precedentes do CARF julgados à unanimidade:

Processo nº 16349.000033/2008-14

Relator JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA

Sessão de 24/07/2014

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CRÉDITO PRESUMIDO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. ART. 8º, DA LEI Nº 10.925/04. AGROINDÚSTRIA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PARA COMPENSAR COM OUTRO TRIBUTO.

O aproveitamento de crédito presumido da COFINS, de que trata o Art. 8º, da lei nº 10.925/04, para compensar com outros tributos, não é permitido para as agroindústrias, ainda que eles se acumulem em razão de vendas com tributação suspensa, não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

O art. 16, da Lei nº 11.116/2005, autoriza a utilização dos créditos do PIS e COFINS não-cumulativos se eles tiverem sido

acumulados em razão das vendas dos produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/COFINS.

[Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Ângela Sartori e Cláudio Monroe Massetti (Suplente)].

Processo 15586.001201/2010-48

Relator JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2008

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos incorridos com serviços de desativa/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres. Recurso Voluntário Provido [Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Póssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Natal e Bernardo Motta Moreira.]

Ademais, é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos nos tributos não-cumulativos, refazendo se for o caso cálculos efetuados pelo contribuinte, na forma da legislação tributária. Não pode a fiscalização indeferir o ressarcimento ou glosar os créditos não-cumulativos, por alegado vício formal no preenchimento das obrigações acessórias, sem sequer intimar o contribuinte para retificar os supostos equívocos nem examinar se os créditos procedem ou não, deixando indevidamente de corrigir, de ofício, os erros eventualmente cometidos pelo contribuinte.

Acolho, nessa linha, o mesmo entendimento firmado sobre a matéria pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em 01/09/2011, no PAF. nº 13981.000184/2004-95, cujo Voto da lavra do Ilmo. Conselheiro EMANUEL ASSIS transcrevo abaixo, integrando-o a minha fundamentação:

Para mim, na situação em tela não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.

Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA.

A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar a diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.

Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."

Feitas as devidas adaptações ao caso julgado, cabe destacar, por fim, que o Ato Declaratório Executivo - ADE Cofins nº 20, de 14/03/2012, que revogou o ADE nº 34, de 2010, manteve a previsão para os lançamentos de créditos extemporâneos de PIS/Cofins.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, **apenas** para permitir o creditamento sobre:

- a) os materiais e utensílios para análise de laboratório (peneiras e bastões de revestimentos teflon);
- b) os materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final, inclusive paletes, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto;
- c) os créditos extemporâneos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado

Fui designado para redigir o acórdão no que pertinente ao direito de crédito, no regime da não cumulatividade de Pis e Cofins, calculado sobre dispêndios para transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

Os fretes ou os dispêndios para transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa compõem o custo de produção, e como custo de produção, devem gerar crédito, nos termos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. Diferenciam-se do frete na venda, porque este é posterior à produção, e, ainda assim, gera direito ao crédito, por força de outro dispositivo legal, inciso IX do mesmo artigo.

Com efeito, os dispêndios essenciais à produção geram direito ao crédito, segundo o Resp 1.221.170/PR, decidido em regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), que estabeleceu o conceito de insumos, no regime da não cumulatividade do Pis e da Cofins, como aqueles que se inserem no **contexto da produção**; de fato, firmou-se a representatividade da controvérsia *“com a finalidade de definir o conceito de insumo, tal como empregado nas Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, para o efeito de reconhecer (ou não) o direito ao crédito de Pis e Cofins dos valores incorridos na aquisição coisas empregadas na elaboração de produtos, visando à sua aplicação, direta e indireta, **no processo de produção respectivo**”*;

O Tribunal decidiu 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Assim, os fretes ou dispêndios para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, de produtos não acabados, também devem ser admitidos, como insumos necessários à produção do bem, sem os quais a produção seria interrompida ou severamente dificultada. Precedentes do Carf no mesmo sentido, Acórdãos 3301-00.424, 3402-002.113.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira