



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13811.002236/2005-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.115 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

INSUMOS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares apresentadas para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer: (I) por unanimidade de votos, os créditos relativos (i) aos serviços de remoção; (ii) às pás-carregadeiras; (iii) aos serviços de limpeza especializada; (iv) aos fretes sobre insumos tributados com alíquota zero; (v) aos fretes sobre transferência de insumos entre estabelecimentos do contribuinte; e (vi) aos serviços de movimentação portuária de carga e descarga; (II) por maioria de votos, os créditos relativos aos fretes sobre transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, vencidos, neste item, os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Antônio Borges e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não reconheciam os créditos; e (III) por voto de qualidade, os créditos extemporâneos, desde que comprovados quanto à existência e não-utilização em duplicidade, conforme já entendia a relatora, a serem apurados conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizados apenas para dedução da contribuição devida, vencidos, neste item, os Conselheiros Carolina Machado Freire Martins (relatora), Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reconheciam o direito creditório sem a necessidade de observância do rateio proporcional do período de aquisição e sem limitação de uso. Designado para redigir o voto vencedor relativo ao tópico (III) o Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

(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, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Cuidam os autos de Declarações Eletrônicas de Compensação ("DCOMP") relativas a créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, apurados no 1º trimestre de 2005, no valor total de R\$ 46.202,14.

Houve parcial reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 37.115,09, sendo homologadas as compensações vinculadas ao presente até o limite do crédito deferido, com as seguintes glosas decorrentes da controvérsia sobre o enquadramento como insumos (Despacho Decisório de e-fls. 517/561):

Itens	Janeiro	Fevereiro	Março
Serviços profissionais	315.625,40	293.980,50	293.436,30
Serviços de movimentação portuária	2.128.368,80	123.360,10	1.802.137,90
Serviços de movimentação interna (pá carregadeira)	193.822,10	242.670,50	207.294,80
Mão-de-obra temporária	44.574,00	49.139,4	58.753,15
Fretes sobre aquisições de insumos	3.739.608,26	2.605.834,82	2.084.177,25

Além disso, houve glosa no tocante à aquisição de energia elétrica e locação de bens imóveis, em razão da inobservância dos princípios contábeis da oportunidade e da competência, assim como créditos glosados sobre valores relativos a fretes contratados na venda de produtos e despesas de armazenagem.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 565/593) onde alega, em síntese:

- embora o procedimento fiscal tenha sido efetuado dentro do prazo legal previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, a glosa pretendida não pode produzir efeitos posto que fulminada pela decadência do direito de lançar;
- quanto aos serviços profissionais, a lei não veda a utilização de créditos com relação a insumos que tenham sido tributados na fonte e, se os serviços são tributados na fonte, é porque são insumos sujeitos à contribuição e, deste modo, podem gerar créditos se forem utilizados no processo de fabricação;
- limpeza, conservação e manutenção são atividades intrinsecamente ligadas à fabricação, não exigindo a lei, para fins de outorga do direito de crédito, que os insumos sejam consumidos em contato com o produto fabricado;
- a contribuinte contrata pessoas jurídicas para prestação de serviços de movimentação portuária consistentes na locação de equipamentos (pá-carregadeira) destinadas ao transporte de matérias-primas adquiridas desde o navio até o silo;
- a movimentação de mercadorias no porto constitui atividade de transporte em sentido amplo, devendo a sua remuneração ser considerada em essência com frete;
- relativamente ao serviço de descarga portuária, há duas tomadas de crédito, decorrentes de créditos distintos, pois houve dois pagamentos da contribuição, um por parte dos prestadores de serviços sobre a receita auferida (Cofins) e outro por parte da Empresa por conta da importação de bens estrangeiros (Cofins-importação), sendo um crédito tomado por esta tendo em vista a Contribuição no preço do produto e outro crédito tomado pela Contribuinte em face da importação,

sendo que o creditamento referente ao Cofins-importação decorre da permissão para o desconto de crédito em relação às importações sujeitas à contribuição na hipótese de bens utilizados como insumos, conforme Lei 10.865/2004, art. 15, II;

- os serviços tomados a título de mão-de-obra temporária visam suprir a necessidade de força de trabalho no processo fabril, contribuindo diretamente no processo produtivo mediante a colocação e retirada de matérias-primas nas máquinas misturadoras de fertilizantes, não havendo óbice para creditamento, sendo tais serviços contratados sob o regime da Lei 6.019/74 com pessoa jurídica contribuinte da Cofins;

- se o frete, em si, não está sujeito a alíquota zero, o referido raciocínio carece de congruência lógica, parecendo não remanescer dúvida razoável de que mercadoria e serviço de transporte são coisas distintas; de que, a prevalecer a interpretação adotada pela autoridade fiscal, estaria consagrada a analogia como método de interpretação suscetível de gerar obrigação tributária, em aberta contrariedade ao disposto no parágrafo 1º do artigo 108 do CTN;

- quanto aos créditos relativos a dispêndios com energia elétrica e locação de bens imóveis, conquanto “o auditor fiscal reconheça a existência de norma que permite a escrituração de créditos fora do período de competência respectivo tanto que faz indicação do preceito do parágrafo 4º do artigo 3º da Lei n. 10.833/03” (fl. 592), preferiu justificar a glosa baseado em normas contábeis editadas por órgãos de fiscalização profissional que não têm o condão de suplantar – no campo tributário – a Lei.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 9ª Turma da DRJ/SP1 consoante acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade da decisão proferida por autoridade competente, contra a qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

O prazo decadencial do direito de Lançar tributo não rege o instituto da compensação e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

SERVIÇOS NÃO APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma, não dando azo a creditamento.

DESPESAS COM TRANSPORTE ENTRE DISTINTAS UNIDADES DO SUJEITO PASSIVO OU DENTRO DA MESMA UNIDADE PRODUTIVA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Impossível a constituição de créditos sobre fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País relativos a transporte entre distintas unidades do sujeito passivo e sobre despesas com transporte/movimentação de matérias-primas, produtos em elaboração ou elaborados dentro da mesma unidade produtiva do sujeito passivo

FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO

O crédito sobre o valor do frete na aquisição é admitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição.

TOMADA DE CRÉDITOS FORA MÊS DE SUA COMPETÊNCIA.

A lei autoriza o regular aproveitamento, em períodos futuros, de créditos anteriormente apropriados e reconhecidos em conformidade com o mês de sua competência, não o simples reconhecimento de um crédito fora do mês ao qual compete.

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos de defesa, incluindo uma apresentação descritiva sobre as etapas do processo produtivo com imagens.

Em junho/2021 o Recorrente veio aos autos juntar Parecer elaborado pelo Professor Marco Aurélio Greco, solicitado pela Associação Nacional para a Difusão de Adubos (“ANDA”), associação da qual é membro, assim como parecer técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), para examinar especificamente as etapas de seu processo produtivo e atividades que desempenha.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

Inicialmente, cumpre registrar que a discussão aventada neste processo em muitos pontos não é nova e já foi objeto de análise no CARF, citando-se como exemplo os Processos n.º 13811.002244/2005-47, 10880.945033/2013-07 e 13811.002248/2005-25, que também envolviam pedidos de compensação formulados pela Recorrente, em períodos distintos.

Dito isto, o recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Havendo arguição de preliminares, passo à análise.

1. Preliminar

1.1. Da alegação de Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material

Afirma a Recorrente:

15. Caberia, portanto, à Fiscalização, analisar todos esses fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado pela Recorrente e, não somente, como efetivamente ocorreu, proceder à glosa com base em análises superficiais da documentação apresentada pela Recorrente no curso do procedimento de verificação desses créditos.

16. Mais do que isso: especificamente no que tange a classificação do que é ou não "insumo" para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, é *conditio sine qua non* que quem esteja analisando procure conhecer o processo produtivo em questão e não simplesmente proceda à classificação com base em ilações e leituras genéricas, como foi o caso.

Contudo, razão não lhe assiste conforme esclarece o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, relator do Acórdão nº 2003-003.671 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, no tocante ao alcance do princípio da verdade material, pelo qual a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção:

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia ou do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos

No caso em tela, restou atendido o princípio da verdade material, uma vez que a Autoridade Fiscal apreciou o direito creditório, com base na sua convicção, a partir de vasta documentação fiscal e demais informações constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal colacionada aos autos .

Assim, entendo por rejeitar tal alegação.

1.2. Da Decadência

A Recorrente suscita a decadência parcial no que tange aos meses de janeiro a março de 2005, sob os seguintes fundamentos:

27. A homologação deste procedimento do sujeito passivo será expressa quando a autoridade administrativa, ao tomar conhecimento da atividade do contribuinte, expressamente a homologa.

28. Por outro lado, opera-se a homologação tácita quando se esgota o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sem que a Autoridade Administrativa tenha se manifestado acerca da atividade do sujeito passivo.

Contudo, conforme esclareceu a DRJ, existem dois prazos distintos – decadência do direito de lançar e da homologação da compensação:

Os prazos de decadência estabelecidos no Código Tributário Nacional – CTN, arts. 150, § 4º, e 173, referem-se ao direito de lançar o primeiro desses valores, qual seja, o crédito tributário.

O prazo para a homologação de compensação previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/94, refere-se ao encontro de contas desses dois valores.

Portanto, não há que se confundir o prazo para extinção do direito de constituir eventual crédito tributário por parte da administração tributária, do prazo para homologação da declaração de compensação.

No presente caso, o prazo para homologação contado da data de entrega da declaração de compensação, de acordo com o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, foi devidamente atendido conforme reconhecido pela própria Recorrente. Por conseguinte, ao contrário do que afirma o contribuinte, inaplicável o prazo decadencial nos moldes previstos no art. 150, §4º, do CTN.

2. MÉRITO - Conceito de insumo

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos foram recorrentemente questionadas, de modo que vieram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido 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 item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, deve ser observado o disposto no art. 21 da Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF n.º 05/2018, acerca da nova conceituação de insumos cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

Feitas as considerações, conforme esclarece a própria PGFN no referido parecer, o conceito de insumos deve ser aferido no âmbito da atividade desempenhada pelos contribuintes.

2.1. Serviços utilizados como insumos

De acordo com o Despacho Decisório não foram considerados insumos os seguintes serviços:

45 **Serviços Utilizados como Insumos:** conforme demonstrativo do contribuinte, fls. 88 a 95 e resposta do contribuinte, fls. 286 a 287, os serviços utilizados com insumos

são compostos por seis parcelas: serviços de industrialização — TOLLS, pá carregadeira, serviços profissionais, mão de obra temporária, descarga de porto, frete na aquisição de insumos — conta contábil 3061 - Fretes sobre Ingresso de Produtos.

...

59 Serviços profissionais: nessa rubrica encontram-se despesas que não se enquadram no conceito de insumo como Mão-de-obra especializado em limpeza, serviços de remoção — Ajudantes, manutenção de sistemas, trocas de caçambas para remoção de entulho entre outros serviços, fls. 312 a 336. Indefere-se todos os créditos nessa rubrica.

A partir dos itens aglutinados no recurso, será realizada a análise das glosas.

2.1.1. Mão de obra especializada em limpeza

A Recorrente justifica o enquadramento do serviço como insumo por não se tratar de “*um mero serviço de limpeza geral*”:

(...) consistem no recolhimento de eventuais materiais e resíduos que porventura tenham sido derrubados na área de produção, por conta de sua natureza fina e leve (assemelhado ao pó) e recolocá-los na linha de produção, aproveitando seu potencial. São, portanto, serviços de limpeza técnica especializada acoplados ao processo produtivo.

85. Além disso, nota-se que, por serem em sua maioria produtos químicos, o recolhimento torna-se ainda mais importante por conta dos eventuais impactos ambientais que possam provocar na natureza se expostos ao ambiente de maneira descontrolada.

86. Ainda, note-se que o produto final comercializado pela Recorrente é embalado em sacas que precisam ser carregadas e descarregadas dos caminhões para transporte, sendo que, para tanto, faz-se necessária a contratação de mão-de-obra de terceiros, conforme nota fiscal anexa ao presente recurso (Doc. 04).

Nos quesitos elaborados pela Recorrente, constante do Parecer Jurídico contratado, há o seguinte descritivo sobre estes serviços (e-fls. 694):

2.2.8.1) Serviço de limpeza industrial e remoção de resíduos (raspagem/recolhimento/remoção de resíduos *de fertilizantes* que são derrubados na área de produção por conta de sua natureza fina e leve (assemelhada ao pó) e que serão reaproveitados e inseridos novamente no processo produtivo e devem *ser* retirados para reduzir impactos ambientais).

No Parecer Técnico constante dos autos, verifica-se ainda a seguinte informação:

Serviço de limpeza — Limpeza dentro da área de armazenamento após a retirada do produto para poder descarregar outro tipo de material. Esse serviço é necessário principalmente para que não haja contaminação (Figura 11)

...

As atividades dos serviços de limpeza na empresa são:

- remoção de resíduo de matéria-prima nos equipamentos para que não danifiquem (como por exemplo, corrosão devido as matérias-primas serem higroscópicas);
- remoção de produtos para não haver risco de contaminação;

- contribui na segurança de trabalho para que não haja aumento de particulados no ambiente de trabalho;
- limpeza dos tanques de H₃PO₄ (ácido fosfórico) para não haver perda de capacidade do equipamento pois, após um tempo há o aparecimento de crostas no interior dos tanques perdendo a capacidade de volume útil;

Especificamente em relação à glosa em discussão, relativa a outro período, por tratar-se de caso semelhante, do mesmo contribuinte, reproduzo as razões de decidir trazidas pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, relator do Acórdão nº 3201-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

Serviços de limpeza

A Recorrente cita os serviços de remoção e limpeza especializada. Pois bem, para estes serviços entendo que assiste razão a Recorrente. Os serviços de remoção e limpeza especializada dão direito a crédito. Sobre o assunto cito jurisprudência deste CARF.

SERVIÇOS DE REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS DO PROCESSO PRODUTIVO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Concede-se o direito ao crédito às despesas com serviços de remoção, acomodação, tratamento adequado e armazenagem de subproduto (resíduos) inevitável ao processo produtivo. (CARF, Acórdão nº 3201-003.573 do Processo 13646.000189/2004-29, Data 20/03/2018)

Diante do exposto, voto por reverter a glosa dos serviços de remoção de materiais e limpeza especializada no contexto da documentação comprobatória acostada aos autos.

Também faço referência a um terceiro processo, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad no Acórdão nº 3302005.813:

Partindo-se do conceito já acima esposado, tem-se que a referida limpeza do estabelecimento que trabalha com pedras em pó, que se asperge no ambiente e se sedimenta sobre as máquinas, sendo a limpeza das mesmas necessária à manutenção da atividade fabril, esta limpeza se subsume aos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Sendo assim, voto por reverter a glosa apenas em relação aos serviços relativos à limpeza especializada.

2.1.2. Pá-carregadeira e Serviços de Remoção – Ajudantes

Sobre estes serviços, defende a Recorrente:

90. Assim, sendo necessária a utilização de Pá Carregadeira no processo produtivo da Recorrente, para o transporte de materiais e resíduos, forçoso concluir por seu caráter de insumo, contratando serviços de terceiro conforme demonstrado pelas notas fiscais anexas (**Doc. 05**).

...

94. Nesse sentido, confira-se o objeto do contrato de prestação de serviços entre a Recorrente e a pessoa jurídica TRANSPORTADORA MECA LTDA (**Doc. 06**):

I- OBJETO

O objeto do presente contrato será a prestação dos serviços, pela CONTRATADA à CONTRATANTE, de movimentação de fertilizantes para abastecimento das moegas da fábrica, descarga de rocha de vagões, serviços de remoção de materiais de vias internas, dos pisos das unidades fabris, dos box dos armazéns, carga de materiais removidos em caçambas de tratores, e manuseio, etiquetagem e distribuição de sacarias vazias da CONTRATANTE, no endereço acima mencionado, com a utilização de pás-carregadeiras e outros equipamentos conforme cláusulas estabelecidas no presente contrato.

Seguindo a lógica utilizada para os serviços especializados de limpeza, considerando-se o ramo de atividade da empresa, que deve adotar procedimentos mais rígidos de higiene e manuseio com vistas à manutenção das propriedades químicas e principalmente físicas dos fertilizantes, tais exigências, se não atendidas, implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto, de tal maneira que estes serviços *de pá-carregadeira e remoção* devem ser considerados como insumos.

2.1.3. Demais serviços

Nesse item, a Recorrente abrange diversos serviços profissionais, de forma genérica, sem sequer delimitá-los, tampouco houve mínima demonstração no tocante à essencialidade ou relevância:

Demais Serviços

97. Os demais serviços profissionais analisados no Despacho Decisório também são essenciais à atividade da Recorrente e, a teor do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e n.º 10.833/03, devem ser considerados com insumos, sendo inegável, portanto, o direito ao crédito da Recorrente.

Nesse sentido, deve ser mantida a glosa tal qual o fez o Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, relator do Acórdão nº 3201-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

Demais Serviços

A Recorrente cita demais serviços, sem detalhar cada um. Nesse ponto, entendo que se trata de alegação genérica onde não é possível analisar a ligação do serviço com a atividade da empresa.

Nego provimento.

Assim, não se deve reformar a decisão que entendeu pela manutenção da glosa em comento.

2.1.4. Fretes- Aquisições Produtos não Tributados

Nesse ponto, as glosas foram mantidas sob o fundamento de que as aquisições de matéria prima não geravam direito ao crédito e, por consequência, os fretes também não poderiam gerar.

Discordo, contudo, do entendimento retratado de que o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

Nesse sentido, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um recente desta Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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

A Lei no 10.637/2002, 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.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(Acórdão n.º 3402003.968-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, há evidente custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe reversão da glosa.

2.1.5. Fretes Internos de Produto Acabado e Armazém

A fiscalização realizou a glosa apurada sobre o frete interno:

(...) "ao analisar os históricos, fl 286 e as notas fiscais fl. 296 a 311, detectou-se a utilização indevida de crédito de fretes como transferência entre estabelecimentos, entre armazéns, depósitos, empréstimos e consignação.

Em sede de defesa a Recorrente argumenta que necessita de apoio logístico para preparo e encaminhamento de insumos e produtos entre unidades, na fase anterior e posterior à fabricação:

124. Note-se pelas notas fiscais anexadas (**Doc. 08**) que é exatamente este o caso da Recorrente. Assim, os custos atrelados às transferências de insumos entre estabelecimentos da Recorrente devem ser somados ao seu custo de aquisição e, desta forma, passíveis de gerar créditos.

125. Deveras, a Recorrente, por diversas razões, necessita movimentar os produtos entre suas unidades.

126. De fato, o Brasil é um país que sabidamente não dispõe de grande estrutura logística, sendo que os exportadores e importadores enfrentam verdadeiras batalhas para produzir e vender seus produtos, com falta de locais para armazenagem e de meios de transporte adequados, sem falar nas péssimas condições das estradas.

127. Além disso, como já mencionado, o país não é autossuficiente em produção de matérias-primas para fertilizantes, o que obriga indubitavelmente a Recorrente a importar e armazenar os insumos.

Sobre o entendimento na matéria cita-se como precedente o Acórdão n.º 3301-010.220 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, deste mesmo contribuinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO.
MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA.
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. FRETES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes no transporte de insumos (matérias-primas), ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País geram créditos das contribuições.

INSUMOS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com o serviço de frete interno de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, ou mesmo serviço de frete entre estabelecimento e armazém, que integram o processo produtivo e constituem custo de produção.

2.1.6. Serviços de Movimentação Portuária e Carga e Descarga

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços de movimentação portuária, carga e descarga:

147. Com efeito, esses gastos são essenciais à atividade da Recorrente, já que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da Recorrente e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto.

148. Em apertada síntese, o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem.

149. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

A glosa foi mantida pela DRJ sob o fundamento principal de que os serviços não são consumidos ou aplicados na fabricação do produto:

No que tange aos serviços de desestiva e a todos os demais encargos relativos ao desembarque de mercadoria ou insumo no porto, a despeito de eventual entendimento administrativo em contrário, não vinculante (pronunciamentos e deliberações oficiais em geral, vinculantes ou não, são livres para apoiar tanto o entendimento da autoridade fiscal quanto do contribuinte), e em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não oferecem ensejo à tomada de créditos, posto que não são consumidos ou aplicados na produção ou fabricação de produto, sequer sendo utilizados na linha de produção da empresa, visto que respeitantes a etapa anterior à da fabricação de produtos e ao transporte propriamente dito do porto até a empresa, pois referem-se ao descarregamento da embarcação.

Nos autos do Processo n.º 12585.000119/2010-18, o Conselheiro Relator Leonardo Correia Lima negou provimento à reversão da glosa, sendo vencido pela maioria, de modo que neste ponto o Voto Vencedor foi elaborado pelo Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, cuja detida análise adoto como causa de decidir:

(...) Defende a Recorrente que o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem, ou seja, que a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

Prossegue com o argumento de que, dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, os serviços de movimentação portuária são necessários e indispensáveis ao seu processo produtivo.

Conclui a Recorrente, no sentido de que, os gastos relativos à movimentação de carga no porto, como integrantes do custo da mercadoria, geram direito a crédito

Com a devida vênia, dirijo do sempre bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator.

Esta Turma de Julgamento em composição diversa da atual, já teve a oportunidade de analisar a matéria em apreço, decidindo que as despesas incorridas com serviços de movimentação portuária geram direito ao crédito da contribuição.

Neste sentido, colaciono o precedente a seguir:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.

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

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS

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

Recurso Voluntário Provido em Parte. (nosso destaque) (Processo n.º 11543.100064/2005-10; Acórdão n.º 3201-003.170; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 27/09/2017)

Do voto condutor, destaco:

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

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

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

Desse modo, os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, sendo utilizados no processo de produção dos fertilizantes, logo, a subtração dos serviços privaria o processo produtivo do próprio insumo importado, devendo ser revertida a glosa.

2.1.7. Despesas de Energia Elétrica e Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas - Aproveitamento extemporâneo

De acordo com o Despacho Decisório, nada obstante existir fundamento legal para aproveitamento de créditos decorrentes de despesas com energia elétrica e aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, houve glosa em razão da alegada violação a normas contábeis:

62 Despesas de Energia Elétrica: 0 contribuinte, em desobediência aos princípios contábeis, apropriou incorretamente os meses de Fevereiro e Março de 2005. O inciso III do art. 30 da Lei 10.833, de 2003, prevê hipótese de desconto de crédito de energia elétrica consumida nos estabelecimentos do contribuinte. O parágrafo 4º do mesmo art. 3 da Lei 10.833 dispõe sobre a permissão de utilização de crédito de determinado mês em meses subsequentes. **Entretanto, a permissão do referido parágrafo 4º para utilização posterior dos créditos não pode ser feita em prejuízo das normas contábeis e aos princípios da oportunidade e da competência,** nos termos da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 750, de 29 de Dezembro de 2003 e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 774, de 16 de Dezembro de 2004. A apuração do crédito da Ficha 12 linha 04 do Dacon é feita no mês competente da despesa. O aproveitamento posterior do crédito é demonstrado na Ficha **17 B** do Dacon. O demonstrativo abaixo foi formulado com base nos documentos nas fls. 337 a 377.

...

64 Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas. 0 contribuinte em desobediência aos princípios contábeis apropriou incorretamente os meses de Março de 2004 a Abril de 2005 nos meses de Maio e Junho de 2005, conforme demonstrativo fl. 404 Linha A. O contrato de sublocação e comprovantes de pagamento seguem nas fls. b' 378 a 441. O inciso IV do art. 3º da Lei 10.833, de 2003, prevê hipótese de desconto de crédito de aluguel de prédio pago a pessoa jurídica utilizado nas atividades da empresa. O parágrafo 4º do mesmo art. 3 da Lei 10.833 dispõe sobre a permissão de utilização de crédito de determinado mês em meses subsequentes. Entretanto, a permissão de referido parágrafo 4º para utilização posterior dos créditos não pode ser feita em prejuízo das normas contábeis e aos princípios da oportunidade e da competência, nos termos da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 750, de 29 de Dezembro de 2003 e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 774, de 16 de Dezembro de 2004. A

apuração do crédito da Ficha 12 linha 04 do Dacon é feita no mês competente da despesa. O aproveitamento posterior do crédito é demonstrado na Ficha 17 B do Dacon.

A DRJ também entendeu que não poderia ser autorizada a apropriação extemporânea do crédito:

Quanto às questões temporais ligadas ao creditamento sobre aluguéis e despesas de energia elétrica, cabe observar que não se deve confundir o aproveitamento regular de um crédito que remanesceu não utilizado após o período de apuração com a irregular apropriação do crédito fora do mês de competência.

Vale dizer, o crédito da apuração de janeiro deve ser reconhecido e apropriado em janeiro, ainda que seu efetivo aproveitamento acabe por ocorrer em fevereiro, março, abril ou em outro mês, dentro dos prazos fixados ou autorizados pela lei.

Outro não é o direcionamento da Lei 6.404/76, art. 177:

...

O que se autoriza na sistemática não cumulativa de apuração de PIS e Cofins é o posterior aproveitamento de um crédito regular após o período de seu reconhecimento e apropriação em conformidade como o mês de competência e apuração, não o simples reconhecimento de um crédito fora do mês ao qual compete a despesa em que está calcado.

Nesse sentido, é regular o aproveitamento do crédito no prazo legal, ainda que fora do mês de competência. Mas o que se noticia nos autos é uma apropriação extemporânea do crédito, ou seja, em desacordo com o mês de sua competência.

A Recorrente defende em seu recurso que o erro no momento da contabilização do crédito não enseja a negativa do direito creditório, devendo ser aplicado o princípio da razoabilidade ao “pleito de compensação”:

173. Em outras palavras, a Fiscalização, com o aval da DRJ, afastou o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, que permite a dedução de crédito em mês diverso daquele da ocorrência da despesa. Contudo, tal argumento não pode prosperar, sob pena de infringir o **princípio da razoabilidade**.

174. Isso porque o mero erro no momento da contabilização do crédito não tem o condão de negar sua existência. Essa sobrepõe-se à forma pela qual ele é descrito, registrado. Não é razoável que o direito creditório seja negado com base em erro contábil.

...

179. Em casos de compensação, **o CARF recentemente reconheceu a aplicação do princípio da razoabilidade, admitindo que o pleito de compensação, ainda que, até mesmo, efetuado fora do prazo, deve ser deferido pela Administração Pública quando há o crédito**. Veja-se a ementa da citada decisão:

Assim, o cerne da controvérsia alcança a questão da temporalidade na apuração de créditos oriundos da não-cumulatividade.

Sobre o assunto, pertinente reproduzir as razões constantes do Acórdão nº 12-113.964 - 16ª Turma da DRJ/RJO, que reverteu a glosa em processo da Recorrente (Processo nº 19679.720544/2017-01) no âmbito do qual foi discutida a apuração de créditos sobre valores referentes a meses diversos do trimestre dos créditos pleiteados:

Analisando-se a planilha elaborada pela Fiscalização, vê-se que a glosa em questão se refere a notas fiscais relativas a compra de embalagens e frete na venda, operações que, portanto, dão direito ao crédito da não cumulatividade, emitidas entre set/2015 e jan/2016.

...

Dessa forma, o contribuinte pode aproveitar os créditos de um determinado período em outro subsequente, quando não deduzidos naquele, desde que observado o prazo decadencial. Tal hipótese diz respeito à dedução desses créditos na apuração da própria contribuição, procedimento adotado pela empresa no presente caso. Hipóteses diversas seriam a utilização de tais créditos para fins de compensação com outros tributos, ou ainda ressarcimento, nas quais se faz necessária efetivamente a apresentação de PER/DCOMP, nos termos previstos no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e nas normas editadas pela RFB.

...

(...) A outra, caso dos autos, seria a utilização do crédito para fins de dedução da própria contribuição apurada em períodos posteriores, caso em que não cabe falar em recolhimento indevido, mas em utilização posterior de créditos da não cumulatividade, não sendo, portanto, necessária a utilização de PER/DCOMP. Nesse caso, no entanto, seria necessária a retificação da EFDContribuições relativa aos períodos originais do crédito, assim como dos posteriores, até a sua efetiva utilização. Desta forma, a origem do crédito estaria devidamente declarada no período correspondente, o que permitiria à Fiscalização identificá-lo no período de utilização. Tal procedimento não parece ter sido adotado pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto em períodos posteriores. No entanto, entendo que tal procedimento não retira da empresa o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pelas Leis citadas, respeitado o prazo decadencial, desde que a origem do crédito seja comprovada e ainda que se comprove que não foi utilizado em outros períodos. **Destaque-se que 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, sendo esta apenas a demonstração da apuração realizada. Verificando-se erro em seu preenchimento, porém comprovando-se a existência do crédito e sua não utilização anterior, deve sua utilização ser ratificada pela autoridade fiscal.**

No presente caso, a autoridade fiscal relaciona as notas fiscais objeto da glosa, informando a despesa a que se referem, assim como a data de emissão do documento fiscal, não havendo nos autos qualquer informação acerca de sua utilização em período anterior. Sendo assim, identificada a origem dos créditos e verificada sua não utilização em períodos anteriores, cabível o seu reconhecimento para fins de utilização no período posterior.

Considerando que o único fundamento da glosa foi o fato de tratar-se de crédito relativo a períodos anteriores, sem maiores considerações por parte da autoridade fiscal, voto pela reversão da glosa, em razão da legislação acima transcrita.

Trilhando o mesmo caminho cita-se precedente do CARF, de relatoria do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. CREDITAMENTO. COFINS. POSSIBILIDADE. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

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 e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da nãoacumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. (Acórdão nº 3402006.000-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 29 de novembro de 2018)

Nesse quadro, entendo pertinente a reversão da glosa.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares apresentadas e no mérito por dar PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário e para reconhecer o creditamento sobre:

- serviços de remoção;
- pá carregadeira;
- serviços de limpeza especializada;
- fretes sobre insumos tributados com alíquota zero;
- fretes sobre transferências entre estabelecimentos da contribuinte
- serviços de movimentação portuária e carga e descarga
- créditos considerados extemporâneos.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos - Redator designado

Em que pese o como de costume bem fundado voto da Conselheira Relatora Carolina Machado Freire Martins, ousou dele divergir, com a devida vênua, 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 a i. relatora 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 nº 10.637/2002 e da Lei nº 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 nº 10.833, de 2003 (ou artigo 66 da Lei nº 10.637/2002), no regramento dado pelo parágrafo 2º do artigo 28 da IN RFB nº 900, de 2008. Veja-se:

Lei nº 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 nº 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 n.º 10.833/2003 (e na Lei n.º 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 n.º 10.833, de 2003 (ou n.º 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 n.º 10.833, de 2003 (ou no artigo 5º da Lei n.º 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 a relatora, 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