



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13851.901904/2011-46
ACÓRDÃO	9303-016.091 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	TECUMSEH DO BRASIL LTDA

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS CONTRATADOS. SETOR DE EXPEDIÇÃO. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

No Setor de Expedição, cuja função é separar e trazer o lote para área de preparação, conferência e posterior carregamento, por tratar-se de atividade realizada posteriormente à embalagem sobre produtos acabados e ligada ao estoque destes produtos, deve ser mantido a glosa fiscal, sendo indevido o aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

PER. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. INCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES A OUTRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. (IM)POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, de modo que devem ser excluídos os valores estranhos ao trimestre em que demandado o ressarcimento.

PER. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. DACON RETIFICADOR. NECESSIDADE

O aproveitamento de créditos extemporâneo das contribuições não cumulativas está condicionado à apresentação dos DACON retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. FALTA DE DIALETICIDADE. MATÉRIA QUE NÃO CONSTA NAS GLOSAS FISCAIS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que o paradigma colacionado trata de tema que não foi objeto de glosa pela autoridade fiscal, tendo sido tratado por lapso no acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere à possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos serviços prestados por ISS SERVISYSTEM, no Setor de Expedição; à necessidade de prévia retificação do DICON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais; e à necessidade de que cada pedido de ressarcimento corresponda a um único trimestre-calendário para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais; e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou por dar provimento em menor extensão, entendendo pela negativa de provimento no que se refere à necessidade de prévia retificação do DICON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-011.572**, de 24/11/2021 (fls. 617 a 633)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu **provimento parcial** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata na origem de **Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação (PER/DCOMP)**, envolvendo crédito relativo à **Contribuição para o PIS/PASEP**, regime não cumulativo – Exportação, apurado no **3º trimestre de 2009**. A DRF/Araraquara/SP exarou, em 18/03/2013, o Despacho Decisório (eletrônico) de fls. 321 a 323, reconhecendo em parte o direito creditório. A decisão foi fundamentada no Relatório de Atividade Fiscal anexo às fls. 10 a 43.

No Relatório, que serviu de base para o Despacho Decisório, a Fiscalização registra, em síntese, as seguintes ocorrências: **6.2.** Serviços contratados com a empresa ISS SERVISYSTEM; **6.3.** Despesas com aluguéis de prédios locados (pessoas físicas); **6.4.** Manutenção de máquinas e equipamentos: 6.4.1. Apropriação extemporânea dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos; 6.4.2. Partes e peças importadas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente aplicados na produção; 6.4.3. Manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo de fabricação ou produção; 6.4.4. Manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo de fabricação ou produção (estoque); **6.5.** Fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa Tecumseh (matriz e filiais) e, **6.6.** Receita na venda de sucatas.

Em relação aos serviços contratados com a empresa ISS SERVISYSTEM: no ano calendário de 2009, relata o fisco que o Contribuinte apurou créditos de PIS e COFINS sobre Notas Fiscais emitidas pela empresa SERVISYSTEM - valores apropriados na linha "Serviços Utilizados como Insumos". No Contrato, observa-se que o objeto se refere as atividades que "*refogem ao escopo*" do "*core business*" da TECUMSEH, que não estão aplicadas na produção industrial (atividades-meio). Trata também a fiscalização sobre a apropriação extemporânea dos créditos, relatando que as Notas Fiscais listadas na planilha "Serviços de Manutenção de Máquinas e

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Equipamentos” ocorridos antes de 30/10/2004, referente a partes e peças importadas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente aplicados na produção - entre os créditos extemporâneos apropriados pela empresa, foram glosados itens importados antes de 01/05/2004.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 327 a 360), na qual alega, em resumo, que: (a) analisando seus lançamentos contábeis, concordou com a Fiscalização em relação aos seguintes itens: 6.3. Despesas com aluguéis de prédios locados, 6.4.2. Partes e peças importadas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente aplicados na produção e 6.6. Receita na venda de sucatas; (b) sobre o conceito de insumos, que deve ser levada em consideração para aferição do direito ao crédito a necessidade/essencialidade dos gastos com bens ou serviços utilizados pela empresa em sua atividade, e que a interpretação restritiva do conceito de insumo, derivada da legislação do IPI não se coaduna com a base econômica do PIS e da COFINS; (c) sobre os créditos relativos a serviços de transferência de produtos em elaboração, realizado pela empresa Transcarga; quanto ao transporte de produtos entre matriz e filial, alega que é condição *sine qua non* para a produção dos compressores herméticos, de forma que a ausência desse serviço pode, e invariavelmente vai, inviabilizar o processo produtivo; (d) seu processo produtivo (produto final são compressores) é fundamental para se averiguar a possibilidade de aquisição de créditos decorrentes do contrato celebrado com a ISS SERVISYSTEM, e que o fato de que as atividades para as quais a ISS SERVISYSTEM foi contratada são imprescindíveis para a integração do seu processo produtivo; (e) há créditos decorrentes dos gastos com material e manutenção de máquinas (operatrizes), e que ao não relacionar os custos glosados com respectivos equipamentos e maquinário que entendeu não integrar a linha de produção, a Fiscalização deixou de cumprir requisito essencial para a glosa, pois deixou de demonstrar porque determinado maquinário não geraria direito a créditos de PIS e COFINS, fato que torna a glosa eivada de nulidade insanável; e (f) há essencialidade do serviço de abastecimento e de administração do almoxarifado, também relacionado com a linha de produção.

Os autos foram encaminhados à **DRJ no Rio de Janeiro/RJ** que proferiu o **Acórdão nº 12.71.304**, de 17/12/2014 (fls. 447 a 463), julgando **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, sob os seguintes fundamentos: (a) para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto; (b) as despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não geram direito a crédito de COFINS, por não se enquadrarem no conceito de insumos nem se caracterizarem como frete nas operações de venda; e (c) geram direito a créditos de COFINS não cumulativa as despesas com a aquisição de partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que atuem diretamente no processo de fabricação ou produção dos bens destinados à venda, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado da empresa.

Cientificado do Acórdão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 470 a 503, em que repisa os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, adicionando alegação de nulidade da ação fiscal e requerendo Diligência.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário e foram submetidos à apreciação da Turma julgadora, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-011.572**, de 24/11/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu provimento parcial** ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referente aos **serviços objeto do contrato de prestação de serviços entre a recorrente e a empresa ISS SERVISYSTEM**; às despesas de frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa; às despesas com manutenção de máquinas e equipamentos dos seguintes centros de custo: Construção e Reforma de Máquinas; Engenharia de Produtos; Ferramentaria; Fábrica Geral; Funilaria; Manutenção Industrial; Desenvolvimento de Novos Produtos e; Suporte Técnico; para reverter as glosas referentes às despesas de **frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**; e **reconhecer o aproveitamento de créditos extemporâneos**.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº 3301-011.572, de 24/11/2021, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 635 a 693), suscitando seis divergências jurisprudenciais de interpretação da legislação tributária no que tange ao aproveitamento de **créditos extemporâneos** das contribuições sociais: **Divergência 1:** Quanto ao enquadramento como insumo dos bens/serviços consumidos antes do início e depois da conclusão do processo produtivo propriamente dito; **Divergência 2:** Quanto à possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos serviços prestados por ISS SERVISYSTEM, no **Setor de Expedição**; **Divergência 3:** Quanto à possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos; **Divergência 4:** Quanto à possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre os custos com operações de movimentação, carga e descarga, conferência, logística e similares; **Divergência 5:** Necessidade de prévia retificação do DACON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais; e, **Divergência 6:** Necessidade de que cada pedido de ressarcimento corresponda a um único trimestre-calendário para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais.

Indicou como **paradigmas** o Acórdão nº 9303-006.730, para a Divergência 1; o Acórdão nº 3302-004.628, para a Divergência 2; os Acórdãos nº 3302-005.812 e 9303-010.724, para a Divergência 3; os Acórdãos nº 9303-006.107 e 3401-001.692, para a Divergência 4; os Acórdãos nº 9303-011.460 e 9303-007.510, para a Divergência 5, e os Acórdãos nº 3302-005.812 e 3401-002.547, para a Divergência 6.

De pronto observou-se, no exame monocrático de admissibilidade do recurso, que **não houve como extrair dissídio** jurisprudencial mediante cotejo com o Acórdão indicado como paradigma, quanto à Divergência 1, à Divergência 4 e à Divergência 5.

Quanto à **Divergência 2**: “possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos serviços prestados por ISS SERVISYSTEM, no Setor de Expedição”, o exame, cotejando os arestos confrontados (recorrido e o paradigma nº 3302-004.628, que é do mesmo contribuinte), percebe-se que o paradigma manteve a glosa dos créditos tomados sobre o custo dos serviços prestados pela SERVISYSTEM, correspondentes ao Setor de Expedição, detectando-se que há, entre eles, similitude fática, permitindo que se estabeleça base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, uma vez que a decisão recorrida reverteu a glosa dos créditos tomados sobre o custo dos serviços prestados pela SERVISYSTEM, correspondentes ao Setor de Expedição.

No que se refere à **Divergência 3**: “possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos”, o exame monocrático indicou que a **decisão recorrida** reverteu as glosas, porque considerou que o serviço de frete interno de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, diante da atividade da empresa, é relevante e essencial, razão pela qual deferiu o creditamento com fulcro no inc. II da Lei nº 10.833, de 2003, aduzindo que tais despesas também geram créditos com fulcro no inc. IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por se caracterizar como custo da operação de venda. De outro lado, no voto vencedor do Acórdão **paradigma** nº 3302-005.812, a propósito da argumentação recursal no sentido de que os dispêndios com os fretes decorrem da necessidade de transportar produtos acabados entre suas unidades para garantir a necessária agilidade no atendimento de seus clientes e afins, concluiu-se pela impossibilidade do pretendido creditamento, haja vista que, embora sejam dispêndios necessários à atividade empresarial do contribuinte, não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que não tem pertinência direta com o processo produtivo, sendo na mesma linha decidiu o paradigma nº 9303-010.724.

No tocante à **Divergência 6**: “Necessidade de que cada pedido de ressarcimento corresponda a um único trimestre-calendário para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais”, a **decisão recorrida**, temendo dano irreparável ao contribuinte, admitiu a inclusão no DACON dos créditos extemporâneos, mesmo que fora do seu trimestre de apuração, desde que o crédito estivesse acompanhado de provas idôneas e completas de sua legalidade, liquidez e certeza, qual seja, dos documentos fiscais/notas fiscais que os originaram, os documentos, livros e demonstrativos contábeis (com os créditos devidamente conciliados) onde eles estejam registrados e, também, um demonstrativo que detalhe a aquisição, o aproveitamento e a conciliação de tais créditos com seus documentos originadores. E reverteu a glosa dos créditos extemporâneos. De outro lado, no voto vencedor para o Acórdão **paradigma** nº 3302-005.812, para a matéria em questão, julgou-se que a apropriação extemporânea de créditos não encontra arrimo no ordenamento jurídico. Já o **paradigma** nº 3401-002.547 ratificou o procedimento fiscal, que excluiu do pleito créditos que não compõem o trimestre-calendário a que se refere o Pedido

de Ressarcimento, porque a norma do art. 22 da IN SRF nº 600, de 2004, dispõe que cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **3ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento**, em 01/04/2022, às fls. 697 a 710, **deu-se seguimento parcial** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Cientificada do Despacho acima, a Fazenda Nacional apresentou o recurso de **Agravo** de fls. 712 a 726, insurgindo-se contra o Despacho proferido pelo Presidente da 3ª Câmara, quanto às Divergências 1 e 5. Analisado o recurso, com base nas considerações elaboradas pelo Despacho de Agravo - 3ª Turma da CSRF, de 15/08/2022 (fls. 729 a 736), o Presidente da CSRF, acolheu parcialmente o Agravo fazendário, para determinar o retorno dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do Recurso Especial acerca da **Divergência 1**: “Enquadramento como insumo dos bens/serviços consumidos antes do início e depois da conclusão do processo produtivo propriamente dito”. Devolvidos os autos para complementação da Admissibilidade do Recurso Especial em relação a este ponto específico, foi proferido Despacho 3ª Câmara, de 05/05/2023 (fls. 738 a 740), **negando seguimento** ao recurso quanto à divergência 1 aventada (deste Despacho não houve Agravo).

Na sequência, foram remetidos os autos para a Presidência da CARF, para prosseguimento da apreciação do apelo fazendário posta no Agravo referente à **Divergência 5**: “Necessidade de prévia retificação do DICON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuintes sociais”, e sobreveio Despacho em Agravo CSRF / 3ª Turma, de 26/09/2023 (fls. 746 a 751), acolhendo o Agravo e **dando seguimento** ao Recurso Especial relativamente à matéria de necessidade de retificação do DICON e da DCTF (**Divergência 5**).

Em síntese, foi dado parcial seguimento ao Recurso Especial nos termos dos dois Despachos de Admissibilidade prolatados, para as **Divergências 2, 3, 5 e 6**.

Cientificado dos Despachos de Admissibilidade do Recurso Especial e de Agravo que deram seguimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou suas **Contrarrazões** às fls. 761 a 780, aduzindo que, o Recurso Especial não deve ser conhecido, uma vez que os paradigmas apresentados não guardam relação com o assunto em debate, bem como refletem entendimento já superado pelo REsp do STJ, e, caso o recurso seja conhecido por essa CSRF, deverá ser desprovido porque o Acórdão da Turma de origem deu a melhor solução ao caso.

Em 20/06/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial exarado pelo Presidente da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF, em 01/04/2022, às fls. 697 a 710, que deu seguimento quanto as Divergências: 2, 3 e 6. Já no Despacho em Agravo, exarado pelo Presidente da CSRF /3ª Turma, de 26/09/2023 (fls. 746 a 752), acolheu-se o Agravo para **dar seguimento** ao Recurso Especial relativamente à Divergência 5: “Necessidade de prévia retificação do DICON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais”.

Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de **contrarrazões**, requerendo que seja negado o seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes às matéria que tiveram seguimento.

(a) Em suas contrarrazões, o Contribuinte requer que o Recurso Especial interposto não seja conhecido, alegando que (fl. 768), “(...) *Dito isso, basta um exame superficial dos autos para verificar que as despesas com **fretes de produtos acabados entre estabelecimentos sequer foram objeto de glosa** pela Autoridade Administrativa Fiscal Federal, tornando-se impossível a consideração dos mencionados acórdãos paradigmas para o caso concreto e, conseqüentemente, ensejando a parcial inadmissão do recurso especial interposto*”.

De fato, o voto condutor do Acórdão consignou (fl. 630), dentro do item relacionado a “**Fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa (item 6.5 do Relatório Fiscal)**”:

“(…) As despesas de frete com serviço de transporte de produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da empresa, ou frete interno, diante da atividade da empresa, tem clara relevância e sem dúvida é essencial para a consecução de sua atividade. Tais despesas geram créditos e tem fulcro no artigo 3º da Lei n 10.833/2003, inciso II (para fretes de produtos em elaboração, por ser custo de produção) e inciso IX (para fretes de produtos acabados, por se caracterizar como custo da operação de venda).

Desta forma, reverso a glosa referente a despesas de frete de produtos acabados e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa”. (grifo nosso)

O relator, na ocasião, apreciou cinco processos da mesma empresa (chegando quatro deles agora a esta Câmara uniformizadora). No presente processo, é de se destacar que não consta, de fato, glosa no Relatório Fiscal em relação a fretes de produtos acabados, sendo o debate indevidamente travado no acórdão recorrido, por ausência de dialeticidade.

No Relatório Fiscal, ao se tratar das atividades da empresa ISS SERVISYSTEM (que são objeto de recurso específico, no que se refere a “Setor de Expedição”), faz-se referência a “produtos acabados” em duas ocasiões (fl. 18): veículos industriais foram utilizados pela ISS SERVISYSTEM para: “e) *movimentação dos produtos acabados (embalados ou acondicionados em paletes) para uma área específica onde os mesmos aguardam o seu posterior carregamento em caminhões*; f) *carregamento dos produtos acabados em caminhões com destino aos clientes ou à exportação*”; e ao tratar de glosas específicas de fretes, há menção apenas a “produtos em elaboração” (fls. 27 a 30).

Assim, incabível a interposição de recurso especial para analisar matéria infértil, que resulta de provimento vazio, visto que o tema não foi objeto de glosa fiscal.

Portanto, cabe o **não conhecimento** do recurso interposto pela Fazenda Nacional em relação a esse tema.

(b) Em suas contrarrazões, alega ainda o Contribuinte que há “*impossibilidade de utilização de precedentes que utilizam racional anterior à definição do Tema pelo REsp nº 1.221.170/PR, para rediscussão do caso concreto.*” Quanto a aplicação do **REsp. nº 1.221.170/PR (Tema Repetitivo nº 779, do STJ)**, precedente do STJ que fixou o conceito de insumos. Cabe destacar que tal decisão Judicial objetiva dar uniformidade à interpretação da legislação federal, no caso, às disposições das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. E os temas aqui tratados afiguram-se como questões autônomas, não enfrentadas diretamente na referida decisão do STJ, ou deduzidas de maneira lógica imediata de tal decisão. Portanto, não houve alteração na legislação que rege o PIS e a COFINS, e sim uniformização na aplicação, não havendo que se falar em anacronismos dos paradigmas apresentados.

Quanto ao argumento “*Da Impossibilidade de a CSRF analisar fatos e Provas nesta instância recursal – instância destinada apenas à uniformização de Jurisprudência*”, percebe-se que a matéria trazida em sede recursal não implica a reapreciação de arcabouço probatório, uma vez que resta em discussão apenas a tese contraposta no Acórdão recorrido e nos paradigmas apresentados.

O cerne da questão é definir o conceito de insumos e se tais insumos utilizados são (ou não) passíveis de creditamento das contribuições do PIS e pela COFINS, quanto as seguintes matérias: **Divergência 2:** Quanto à possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos serviços prestados por ISS SERVISYSTEM, no Setor de Expedição; **Divergência 5:** Necessidade de prévia retificação do DACTON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais; e **Divergência 6:** Necessidade de que cada pedido de ressarcimento corresponda a um único trimestre-calendário para aproveitamento de créditos extemporâneos.

Assim, diante dos argumentos expostos, cabe endossar os despachos de admissibilidade no que se referem às divergências 2, 5 e 6, uma vez que os Acórdãos paradigmas

se prestam a caracterizar divergência pois, como visto, diante de situações fáticas semelhantes, deu-se à legislação tributária federal interpretação diferente da adotada no Acórdão recorrido.

Portanto, voto pelo **conhecimento parcial** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere à possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos serviços prestados por ISS SERVISYSTEM, no Setor de Expedição, sobre necessidade de prévia retificação do DACON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais; e sobre a necessidade de que cada pedido de ressarcimento corresponda a um único trimestre-calendário para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais.

Do Mérito

No presente caso, são apresentadas divergências que demandam posição uniformizadora desta Câmara para três temas: possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o **custo dos serviços prestados por ISS SERVISYSTEM, no Setor de Expedição**; necessidade de prévia **retificação do DACON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos** das contribuições sociais; e a necessidade de que **cada pedido de ressarcimento corresponda a um único trimestre-calendário para aproveitamento de créditos extemporâneos** das contribuições sociais.

Em relação ao **primeiro tema**, no qual se verifica divergência a partir de paradigma referente ao mesmo Contribuinte, o Acórdão recorrido tratou da glosa de créditos calculados sobre os valores das Notas Fiscais emitidas pelos serviços prestados contratualmente pela empresa ISS SERVISYSTEM DO BRASIL LTDA. ("SERVISYSTEM"), sendo importante para o deslinde do caso aqui tratado destacar que a empresa contratada SERVISYSTEM presta serviços de logística ao Contribuinte, para movimentação de peças, controle do almoxarifado e condução de veículos industriais.

Como se depreende do Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços, firmado entre a TECUMSEH e a SERVISYSTEM (fls. 17/18 e 478), verifica-se que os serviços contratados pela interessada estão descritos de forma mais detalhada na Cláusula Primeira – **do Objeto**: *"O objeto da presente contratação é a prestação de serviços, pela **CONTRATADA**, de movimentação de peças, condução de veículos industriais e administração de almoxarifado, nas dependências indicadas pela **CONTRATANTE**."* Portanto, os serviços são prestados **nas dependências** das plantas do Contribuinte.

Observa-se ainda que o Contribuinte detalhou de forma clara a execução de **cada etapa do serviço prestado (Descrição do Processo Produtivo)**, tanto no Recurso Voluntário como em suas Contrarrrazões, conforme pode ser visto no **quadro demonstrativo** às fls. 776/777, que especifica o **Setor**, a Descrição e o tipo de Serviço prestado nas dependências do Contribuinte pela SERVISYSTEM.

Entre tais movimentações, há a referente a peças no setor de Fundição, que trata de serviço de movimentação de matérias-primas e peças entre plantas da empresa. No Setor de motores, responsável pela construção do motor do compressor, cumpria ao motorista de carreta disponibilizado pela SERVISYSTEM, transportar as peças (estator e rotor) entre as plantas da fábrica para serem utilizadas na fabricação do motor do compressor, controlando os saldos de maneira a não faltar peças. No que tange à atividade de almoxarifado, informa no quadro que se trata de recebimento e controle de qualidade dos insumos a serem aplicados no processo produtivo. Da mesma forma se procede, v.g., nos setores de Estamparia, Qualidade e Montagem. Nestes casos de serviços relacionados ao recebimento, armazenamento e movimentação de insumos, há geração de créditos da não-cumulatividade. Assim, os transporte de insumos e peças de manutenção relativas ao parque industrial (movimentação dentro da planta industrial ou entre as plantas), se amolda à definição de serviços utilizados como insumos, de modo similar aos fretes contratados para transporte de insumos, incluindo os produtos em elaboração (inacabados).

É importante ressaltar que o processo produtivo de “determinada indústria” não se inicia já na fase de transformação da matéria-prima/insumo em produto a ser comercializado, mas sim quando do recebimento dos insumos/matéria-prima do fornecedor, passando pela gestão do estoque desses materiais, pela sua transformação em produto industrializado, até a expedição para seu destinatário final.

Como bem salientado nas peças recursais, a empresa, que não possui “expertise” necessária no controle de estoques (administração de almoxarifado) com todos os cuidados e procedimentos que lhes são peculiares, opta por contratar empresas especializadas na prestação de serviços de almoxarifado, que cuida da eficiência e otimização dessa etapa do processo produtivo, de modo que possa a empresa centrar seus esforços na sua atividade fim.

Dessa forma, o Contribuinte contratou os serviços prestados pela SERVISYSTEM a fim de que esta seja responsável por algumas etapas do seu processo de produção, tais como: Recebimento dos materiais/insumos que serão posteriormente industrializados, controle quantitativo do estoque dos insumos/matéria-prima que serão posteriormente industrializados, Registro de entrada no estoque dos insumos/matéria-prima que serão industrializados, Organização do estoque insumos/matéria-prima que serão industrializados.

Nesse sentido, os serviços prestados pela SERVISYSTEM - realizar a movimentação dos produtos inacabados entre as plantas da empresa, ou mesmo dentro da mesma planta -, são serviços essenciais e indispensáveis ao processo produtivo da empresa, o que está, inclusive, em consonância com o entendimento adotado pela RFB no Parecer Normativo COSIT/RFB 5, de 17 de dezembro de 2018, dos quais se reproduzem os excertos a seguir (parágrafos 123 a 126):

“9.1. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante”.

No entanto, cabe aqui ponderar que no **Setor de Expedição** (matéria aqui sob discussão), cuja função é separar e trazer o lote para área de preparação, conferência e posterior carregamento, trata-se de atividade realizada posteriormente à embalagem, efetuada sobre produtos acabados e ligada ao estoque destes produtos, não encontrando fundamento normativo para a geração de crédito, pelo que deve ser **mantida a glosa** fiscal relativa aos serviços contratados da SERVISYSTEM, correspondentes ao Setor de Expedição.

Pelo exposto, voto pelo provimento do apelo fazendário em relação a serviços contratados da SERVISYSTEM, correspondentes ao Setor de Expedição.

Os temas restantes, por serem correlatos, podem ser analisados de forma conjunta.

A decisão recorrida, temendo dano irreparável ao Contribuinte, admitiu a inclusão no DACON dos créditos extemporâneos (reverteu a glosa), **mesmo que fora do seu trimestre de apuração**, desde que o crédito estivesse acompanhado de provas idôneas e completas de sua legalidade, liquidez e certeza, aparentemente em decisão ilíquida, a demandar verificação pela unidade da RFB (fls. 632/633):

“Diz, ainda a autoridade julgadora: correto, por conseguinte, o entendimento da decisão recorrida, que somente considerou, na apuração do saldo credor passível de compensação no 3º trimestre de 2009, as operações de aquisição, custos, encargos e despesas que, efetivamente, vinculem-se ao trimestre de referência, desconsiderando as operações que dizem respeito a meses de trimestres anteriores. Deveria o contribuinte, assim sendo, caso pretendesse a utilização de esses outros créditos na forma de compensação ou de ressarcimento, valer-se de requerimentos ou declarações específicos para o saldo de créditos de cada trimestre do ano civil, o que não se observou no presente caso.”

Entendo ser justa a preocupação das autoridades fazendárias em exigir a vinculação do crédito ao seu mês de apuração, entretanto, por ser um crédito extemporâneo, exigir tal procedimento pode significar um dano irreparável para os contribuintes, pois, se decorrido o prazo legal para apresentação do DACON, não será mais possível ao contribuinte reaver seu crédito, mesmo que extemporaneamente.

Assim, sou por admitir a inclusão no DACON dos créditos extemporâneos, mesmo que fora do seu trimestre de apuração, desde que o crédito esteja acompanhado de provas idôneas e completas de sua legalidade, liquidez e certeza, qual seja, dos documentos fiscais/ notas fiscais que os originaram, os documentos, livros e demonstrativos contábeis (com os créditos devidamente conciliados) onde eles estejam registrados e, também, um demonstrativo que detalhe a aquisição, o aproveitamento e a conciliação de tais créditos com seus documentos originadores.

Pode-se alegar que sejam exigências demais para aproveitamento de créditos extemporâneos, mas a mora foi do contribuinte em declarar tais créditos extemporaneamente, quando deveria ter os declarado nas épocas das suas respectivas aquisições.

O custo da mora é uma maior rigidez na comprovação de tais créditos, para que possam ser devidamente homologados pelas autoridades fazendárias.

Assim, revento a glosa dos créditos extemporâneos.” (*grifo nosso*)

Destaque-se que o aproveitamento do crédito está regulamentado pela Lei nº 9.430, de 1996, que, no seu art. 74, § 14, assim dispõe:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) . (...).

“§14. A Secretaria da Receita Federal (SRF) disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação”. (Incluído pela Lei 11.051, de 2004)

Na Instrução Normativa/SRF nº 600, de 2005, já trazia o seguinte texto, art. 22:

“Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na

impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação” (*grifo nosso*).

Portanto, tem-se que o saldo credor remanescente após o encerramento do trimestre-calendário poderá ser utilizado para compensação ou ser objeto de Pedido de Ressarcimento. No entanto, devem ser observadas as condições e procedimentos estipulados no art. 22 da IN SRF nº 600, de 2005. E a referida Instrução Normativa dispõe expressamente, em seu parágrafo 3º, que **cada pedido de ressarcimento deverá referir-se ao saldo credor de um único trimestre calendário**.

Assim sendo, considerando a existência de expressa vedação normativa, resta clara a impossibilidade de análise de questões relativas a outros trimestres sem serem observadas as condições e procedimentos legais, merecendo reforma nesse ponto o Acórdão recorrido.

E mais. No recurso especial, a Fazenda Nacional aduz que, “(...) *O regime de apuração de créditos do PIS e da COFINS é determinado no § 1º e o regime aproveitamento, por sua vez, é disciplinado o § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003*”.

De fato, o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS está regulamentado pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, respectivamente. Sendo assim, com base no previsto no art. 3º, § 1º, inciso II de ambas as leis, é permitido descontar créditos no mesmo mês em que ocorreu a operação. Confira-se:

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

§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...)

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (*grifo nosso*)

Entretanto, o § 4º do mesmo artigo dispõe sobre a possibilidade de aproveitar os créditos nos meses subsequentes:

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

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

Assim, o levantamento e a recuperação de créditos extemporâneos estão expressamente previstos e autorizados nos termos da legislação vigente.

Como se vê, o disposto no § 1º do art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base: i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, iii) nos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, e iv) nos bens devolvidos no mês.

Nesse escopo, em atendimento à previsão legal para esse fim, a Administração Tributária (RFB) estabeleceu regras para a apropriação extemporânea dos créditos de PIS e da COFINS, como a observação do prazo prescricional de cinco anos, previsto no artigo 168 do CTN, e a exigência da retificação das Declarações da pessoa jurídica em que esteja obrigada relativas às obrigações acessórias, como a DACON (IN SRF nº 384/2004), a EFD-Contribuições e a DCTF, referentes aos períodos correspondentes aos créditos.

Ressalta-se que essas exigências impostas pelas normas infralegais têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003, que delegou a RFB a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos. Tal medida é fundamental para permitir ao Fisco o controle de utilização dos créditos, já que se pode evidenciar os saldos credores de meses posteriores à constituição, a fim de confirmar que estes não foram utilizados anteriormente.

No caso, além de o Contribuinte não observar que “cada pedido de ressarcimento deverá referir-se ao saldo credor de um único trimestre calendário”, constata-se que fez uso de **créditos extemporâneos** de PIS e COFINS não-cumulativos, sem a necessária retificação da DCTF e DACON, como se depreende da informação apontada pela Fiscalização nos trechos extraídos do Relatório de Atividade Fiscal à fl. 23:

“(…) Contudo, para apuração de créditos extemporâneos, a legislação determina a necessidade de RETIFICAR os DACONs correspondentes ao invés de informá-los em DACON de outro período de apuração. Referida regra está contida no art. 14, §1º, da IN RFB nº 940/2009 transcrito abaixo: (...)”

“(…) Verifica-se, portanto, que os **créditos extemporâneos** de PIS e COFINS não cumulativos **deveriam ter sido informados nos DACONs RETIFICADORES dos períodos correspondentes** ao invés de terem sido todos informados no DACON do período de apuração 09/2009 e, conseqüentemente, **não era necessário aguardar até o dia 30/10/2009** (data limite para a entrega do DACON de 09/2009) para informar estes créditos”.

De fato, reitere-se que está prevista a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos, uma vez que 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 e 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).

Porém, a verificação dos valores a serem apurados se dá por meio das informações em Declarações apresentadas pelo Contribuinte, conforme definido na legislação própria para cada pessoa jurídica. Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) **deve ser precedida da revisão da apuração** - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos.

Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem. Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON (e na EFD – Contribuições), sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

Não sendo demonstrada a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida **retificação** das Declarações (DACON, EFD - Contribuições, DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza. Isso porque não é permitido que se aproveite um crédito (não apurado no mês incorrido) que seja efetuado diretamente em outro período de apuração. Portanto, para esse aproveitamento seria necessária apuração prévia relativa aos períodos correspondentes, situação que demandaria no mínimo a retificação dos DACON dos períodos anteriores.

Nesse teor, a IN SRF nº 590, de 2005, já dispunha no seu art. 11, que:

“Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado. [...]”

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Como registra a Procuradoria da Fazenda Nacional no recurso especial, “*aceitar tal situação seria o mesmo que aceitar a compensação de créditos tributários sem o registro da devida declaração de compensação, devendo a Administração se satisfazer com a mera existência de pagamento a maior em competências passadas*”. Se a legislação institui regras para a apuração do crédito a favor ou contra a Administração Tributária, essas regras devem ser seguidas e os instrumentos adequadamente utilizados. O crédito só será considerado apurado devidamente na medida em que tal apuração atender aos procedimentos impostos.

Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

A decisão tomada no acórdão recorrido aparentemente superou as formalidades, mas, na prática, condicionou o provimento à efetiva prova de não utilização, circunstanciada e

detalhada (prova essa, diga-se, que não reconheceu estar presente neste processo), o que só endossa a iliquidez do crédito.

Portanto, endossa-se a tese de que cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, e que os créditos extemporâneos devem ser registrados exatamente na forma prescrita pelas normas disciplinadoras procedimentais, que possuem amparo legal, sendo imprescindíveis as retificações, em caso de correção, até para clarificar a liquidez e a própria existência do crédito.

Destarte, cabe o provimento do apelo fazendário, restabelecendo a glosa sobre créditos extemporâneos, em relação ao segundo e ao terceiro temas debatidos.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere à possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos serviços prestados por ISS SERVISYSTEM, no Setor de Expedição, sobre necessidade de prévia retificação do DACON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais; e sobre a necessidade de que cada pedido de ressarcimento corresponda a um único trimestre-calendário para aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais, e, no mérito, em **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan