



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



**Processo nº** 13884.001155/2009-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.378 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2021  
**Recorrente** EMBRAER S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. MERO ATO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento, implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório, seja para crédito extemporâneo ou não.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. ALCANCE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda. Assim, o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 somente alcança os casos em que houve incidência da contribuição na aquisição de insumos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição para o PIS e da Cofins apurada de forma não-cumulativa as aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado, mas apenas os encargos de depreciação e

amortização desses bens, desde que devidamente comprovada a contabilização desses encargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a) para eventuais participações), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 1158 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/MG de fls. 1093 que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls 947, nos moldes do despacho decisório de fls. 922

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento – PER (fls. 03 a 05)

de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa (exportação) no montante de R\$ 7.209.790,62, relativo ao 2º trimestre de 2008, seguido de Declaração(ões) de Compensação –Dcomp (fls. 928 a 931) relativa(s) ao mesmo crédito, apresentados pela contribuinte acima qualificada.

O Serviço de Fiscalização da DRF/São José dos Campos/SP procedeu a auditoria para verificação quanto à procedência dos créditos, cujo resultado se encontra no Relatório Fiscal relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.20.00-2011- 00310-8 (fls. 877 a 899), que abrangeu o período de janeiro de 2006 a março de 2009.

Em relação ao período objeto deste processo, o crédito foi reconhecido parcialmente, no valor de R\$ 2.019.795,91, em face das glosas efetuadas pelo fisco, por entender que tais créditos não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria.

Em consequência, houve homologação parcial de sua(s) Dcomp, conforme Despacho Decisório à fl. 934, do qual a contribuinte tomou ciência em 17/07/2013, conforme tela acostada à fl. 946.

Em 12/08/2013, foi protocolizada a manifestação de inconformidade de fls. 947 a 978, em que o contribuinte apresenta os seus questionamentos, a seguir sintetizados.

**PRELIMINARMENTE – DOS VÍCIOS INERENTES AO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO PERPETRADOS PELA AUTORIDADE FISCAL LOCAL E DA SUA NULIDADE** Na manifestação de inconformidade apresentada, a contribuinte reclama, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal efetuado.

Alega que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é o documento que ampara a atividade de fiscalização e a realização de diligências, para verificação do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas aos tributos descritos em seu objeto, e, no presente caso, tinha validade até 27/12/2011, enquanto a prorrogação se deu somente em 31/01/2012, com a emissão do “Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal”, cuja ciência se deu em 26/04/2012. Desta forma, seria nulo o procedimento fiscal, por ter descumprido o disposto nos artigos 12 e 14 da Portaria RFB nº 3.034/2011, que regulamenta o MPF.

Por consequência, os atos posteriores ao MPF “viciado”, como o Relatório Fiscal e também o Despacho Decisório, que se baseou no primeiro, também estariam nulos.

Por fim, cita jurisprudência do CARF e da própria DRJ.

**DA EFETIVA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO ALEGADO E DA LEGITIMIDADE DA RECORRENTE PARA PLEITEAR A SUA UTILIZAÇÃO:**

**EXISTÊNCIA DE PEDIDO DE RETIFICAÇÃO (ERRO MATERIAL) DO PER/DCOMP ANALISADO** A manifestante contesta o indeferimento do crédito que a Autoridade Fiscal entendeu não ser passível de ressarcimento com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Segundo explica, o referido crédito, embora informado no PER/Dcomp como “Cofins Não-Cumulativa - Mercado Interno”, deveria, na verdade, ter sido informado como “Cofins Não-Cumulativa - Exportação”, já que decorre de aquisições no Mercado Interno de insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação, as quais são passíveis de ressarcimento dos seus créditos, com amparo nos artigos 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003.

Ressalta que o crédito foi regularmente apurado e declarado no Dacon e que, por um lapso formal, foi informado incorretamente nos respectivos PER/Dcomp.

Acrescenta que, ao constatar o equívoco cometido, buscou retificar sua declaração, por meio do Programa PER/Dcomp, sem sucesso, o que a levou a apresentar pedido de retificação em papel, destacando que tais pedidos foram apresentados antes da decisão administrativa relativa aos documentos originais.

Invoca o princípio da verdade material e argumenta que a verdade real dos fatos prepondera sobre quaisquer irregularidades formais, que não possuem o condão de afastar o direito líquido e certo assegurado pela legislação, citando, em sua defesa, diversos julgados do CARF.

**DO APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS E DA DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DACON'S ANTECESSORAS À COMPETÊNCIA DE APROVEITAMENTO** A manifestante contesta o entendimento da Autoridade Fiscal de que a utilização de eventuais créditos de outros períodos somente poderia se dar mediante retificação do Dacon do respectivo período.

Argumenta que tal procedimento seria extremamente complexo e oneroso e que procedeu de acordo com a correta interpretação da legislação vigente, diante da ausência de fundamento legal para a exigência da Autoridade Fiscal.

Ressalta que seu crédito teve origem no disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e que foi regularmente apurado e declarado no Dacon referente ao período do presente processo.

**DO EFETIVO DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS EM DECORRÊNCIA DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO** A contribuinte afirma que os créditos glosados neste item decorrem da aquisição de insumos para industrialização/montagem de peças vendidas para a indústria aeronáutica e foram tratados como insumos para industrialização por encomenda, não tendo sido aplicada, portanto, a redução de alíquota prevista no inciso IV do art. 28 da Lei nº 10.865/2004.

Afirma que a não aplicação da redução se deu em função de decisão da própria RFB, na Solução de Consulta nº 144, de 14/05/2008 (processo nº 13888.002394/2004- 86), cujo resumo transcreve em sua Manifestação de Inconformidade.

Assim, uma vez que a aquisição dos insumos incorreu normalmente em tributação do PIS e da Cofins, a contribuinte entende serem passível de creditamento as respectivas contribuições.

**DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS, POR FORÇA DA DISPOSIÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004** Sobre os créditos de que trata o item anterior, a contribuinte alega, subsidiariamente, que seu aproveitamento então estaria respaldado pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Segundo defende, caso não se admita que não se aplicou a alíquota zero a tais produtos, há que se reconhecer que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 instituiu norma que rege o aproveitamento de créditos presumidos, considerando tão somente a saída das mercadorias quando a incidência estiver suspensa, se der à alíquota zero, for isenta ou nos casos de não incidência. Assim, tais aquisições se enquadrariam nesse dispositivo.

**DOS CRÉDITOS ORIGINADOS NA AQUISIÇÃO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO E DA NECESSIDADE DE APROVEITAMENTO DESTES EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO PARA VALIDAÇÃO DOS CRÉDITOS NA MODALIDADE DEPRECIACÃO/AMORTIZAÇÃO** A contribuinte reivindica que seja reconhecido o crédito sobre os valores de depreciação/amortização, conforme previsto no art. 15, inciso V, §4º da Lei nº 10.865/2004, uma vez que a própria Autoridade Fiscal admite que não se trata de inexistência de crédito, mas tão somente apropriação com base em dispositivo incorreto, já que as aquisições se referem a bens do ativo permanente.

**DO PEDIDO** A manifestante conclui resumindo os pontos abordados e requer a reforma parcial do despacho decisório e, subsidiariamente, caso remanesça algum débito em cobrança, que seja reconhecida a nulidade dos atos administrativos praticados com base no MPF que considera viciado.

**DILIGÊNCIA** Tendo esta autoridade julgadora verificado a existência de pedido de retificação para o presente Pedido de Ressarcimento e para a Dcomp nº 37629.75039.080908.1.3.11-9465, por meio do processo administrativo nº 13884.001154/2009-17, pendentes de apreciação pela Unidade Origem da interessada, o presente processo foi baixado em diligência por esta 1ª Turma de Julgamento, por meio da Resolução 02-001.719, de 31/01/2014 (fls. 1.030 a 1.033), para que a DRF de origem se manifestasse acerca dos referidos pedidos.

A autoridade administrativa anexou aos autos a Informação Fiscal às fls.

1.036 a 1.039, em que informa não ter acolhido os pedidos de retificação em questão, encaminhando o presente processo ao Seort da DRF, que proferiu o Despacho Decisório às fls.

1.049 a 1.052, decidindo pelo indeferimento dos pedidos.

Em 17/03/2015, a interessada foi cientificada da decisão (fl. 1.056),

apresentando, em 16/04/2015, aditamento à manifestação de inconformidade (fls. 1.058 a 1.069), em que, em suma, argumenta contra as razões apresentadas pela autoridade fiscal para a não aceitação dos pedidos de retificação apresentados em papel.

É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. MERO ATO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.**

O MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento, implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

**PER/DCOMP. NÃO-CUMULATIVIDADE. ERRO DE FATO NA IDENTIFICAÇÃO DO TIPO DE CRÉDITO.**

Constatado pelo julgador que o contribuinte declarou em PER/Dcomp equivocadamente um direito creditório como sendo do tipo de crédito de Não-Cumulatividade da modalidade Mercado Interno, e tendo ficado claro que o crédito, no exato valor declarado, refere-se ao tipo de crédito da modalidade Exportação do respectivo período, pode ser como tal considerado.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

No regime da não-cumulatividade, a repetição/compensação 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, mediante retificação da declaração em que foram apurados. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

**PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE** No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO.**

**ALCANCE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004.**

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda. Assim, o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 somente alcança os casos em que houve incidência da contribuição na aquisição de insumos.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição para o PIS e da Cofins apurada de forma não-cumulativa as aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado, mas apenas os encargos de depreciação e amortização desses bens, desde que devidamente comprovada a contabilização desses encargos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito

Creditório Reconhecido em Parte”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou os argumentos da Manifestação anterior, os autos foram distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno.

Relatório proferido.

## **Voto**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

### **- Preliminar.**

Conforme apontado na decisão a quo, eventuais irregularidades no MPF não acarretam a nulidade do lançamento fiscal e, igualmente, não acarretam a nulidade de despacho decisório.

Este Conselho julgou esta matéria inúmeras vezes e sumulou a questão no mesmo sentido, conforme pode ser verificado a seguir:

#### **Súmula CARF nº 171**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.”

Pelo exposto, percebe-se que não há nenhuma nulidade nos autos.

Deve ser negado provimento à alegação preliminar.

**- Aquisições de insumos com alíquota zero;**

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve mais questões fáticas e probatórias do que a questão do aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre as aquisições de insumos do processo produtivo.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

Contudo, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho, definir exatamente quais dispêndios estão sendo pleiteados, além de identificar a essencialidade e relevância e em qual momento e fase do processo produtivo ou da atividade econômica eles estão vinculados.

Ao contrário das alegações constantes no recurso, o ônus da prova é do contribuinte nos pleitos de crédito fiscais, conforme determinação do Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal.

Em outras palavras, o pleito fiscal pressupõe a certeza e liquidez do crédito e o Art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, dispões sobre o ônus da prova de forma expressa:

“Art. 373 - O ônus da prova incumbe: I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;”

O autor, no presente caso, é o contribuinte.

A partir dessa constatação, é importante registrar que em nenhum momento o contribuinte demonstrou que as aquisições dos supostos insumos realmente foram dedicadas à produção, foram tributadas pelas contribuições e cumpriram os demais requisitos legais previstos nas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Desde o Relatório Fiscal de fls. 15, que fundamentou o despacho decisório, a autoridade de origem apontou que o contribuinte adquiriu insumos com alíquota zero e que por tal razão não poderia permitir o aproveitamento do crédito nessas operações.

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens ou insumos sujeitos à alíquota zero, estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática, inclusive das possibilidade de aproveitamento de créditos:

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;”

O dispêndio com o insumo em si, que tenha alíquota zero, não deve gerar o crédito, porque, apesar de serem essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, estão fora do campo de incidência da sistemática não cumulativa.

Em nenhum dos recursos do contribuinte documentos que comprovassem o alegado foram juntados e, sequer foi apresentada uma descrição mínima a respeito da essencialidade e relevância dos insumos e da tributação destes nas aquisições.

Logo, este tópico não merece provimento.

### **- Ativo Imobilizado;**

A segunda matéria, que foi objeto de recurso, envolve a possibilidade de aproveitamento de crédito nas aquisições de bens do ativo imobilizado, na medida da depreciação.

Da mesma forma, o contribuinte deixou de juntar aos autos as informações necessárias para a liquidez do crédito sobre tais aquisições, uma vez que as alíquotas precisam ser analisadas, por exemplo, como bem apontou a decisão de primeira instância:

#### DOS CRÉDITOS ORIGINADOS NA AQUISIÇÃO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO E DA NECESSIDADE DE APROVEITAMENTO DESTES EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO PARA VALIDAÇÃO DOS CRÉDITOS NA MODALIDADE DEPRECIÇÃO/AMORTIZAÇÃO

A fiscalização glosou os créditos relacionados a itens que foram equivocadamente escriturados como insumos do processo produtivo, mas que se tratavam, na realidade, de bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme a própria contribuinte reconhece, em resposta à intimação.

O inciso V do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 admite que o contribuinte desconte, do valor apurado da contribuição para o PIS e da Cofins, respectivamente, créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos por importação, para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, enquanto o parágrafo 4º desse artigo, que define a forma como esses créditos serão determinados, dispõe que a alíquota deverá ser aplicada sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês. É justamente o crédito previsto nesses dispositivos que a contribuinte reivindica em sua manifestação de inconformidade.

Ocorre que a contribuinte se limitou a admitir que houve equívoco no enquadramento das aquisições, sem apresentar os elementos necessários para que esta autoridade julgadora pudesse verificar o efetivo valor do seu crédito.

Note-se que o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 dispõe que “o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas (...) sobre o valor da depreciação ou

amortização contabilizada a cada mês”. No entanto, nenhum documento contendo esses valores foi juntado aos autos, de forma a permitir a quantificação do alegado crédito.

Nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 (PAF), cabe à manifestante apresentar “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”, a fim de que possa a autoridade julgadora formar sua convicção.

Assim, uma vez que inexistente o crédito, da forma como apropriado pela contribuinte, e que não há elementos que permitam a sua quantificação, da forma como define a legislação, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Não há nos recursos uma descrição mínima a respeito das informações solicitadas pela autoridade de origem durante a análise do despacho decisório.

Deve ser negado provimento.

### **- Crédito com base no Art. 17 da Lei n.º 11.033/04;**

Com relação ao último tópico do recurso, que pleiteou, de forma alternativa, o mesmo crédito com base em outras normas legais (Art. 17 da Lei n.º 11.033/04), transcreve-se o voto do relator da decisão antecedente, que servirá como fundamento para o presente voto:

#### **“DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS, POR FORÇA DA DISPOSIÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004**

Uma vez que foram consideradas tributadas à alíquota zero as aquisições de insumos destinados à industrialização, passa-se à análise da alegação de que o aproveitamento dos seus respectivos créditos estariam respaldados pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 dispõe que “as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.

Observe-se que tal dispositivo determina que no caso de os produtos vendidos não estarem sujeitos ao pagamento de contribuições (por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência), o vendedor não fica impedido de manter os créditos relativos às aquisições de produtos que tiveram o recolhimento dessas contribuições.

Ocorre que, ressalvadas as situações específicas previstas na legislação, o que determina o direito ao crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins é a incidência dessas contribuições na aquisição de bens ou serviços, conforme se extrai do § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a partir da redação dada pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

No caso em questão, a contribuinte não conseguiu comprovar que houve incidência das contribuições nas aquisições efetuadas no período, quando já estava em vigor o art. 28, inciso V, da Lei nº 10.865/2004, que reduziu a zero a alíquota da contribuição para o

PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de insumos utilizados na fabricação de aeronaves, entre outros itens.

Desta forma, essas aquisições, no presente caso, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente de haver ou não incidência na venda dos produtos.

Portanto, não cabe razão à manifestante, em relação às alegações apresentadas neste item.”

Pela leitura do voto transcrito acima e do tópico do Recurso Voluntário que tratou da matéria, percebe-se que se trata de uma alegação alternativa, desacompanhada de elementos probatórios e contrária à disposição expressa na legislação de regência.

Deve ser negado provimento.

### **- Créditos extemporâneos;**

Nas palavras do Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, emérito colega nesta turma de julgamento, é importante citar precedente que permitiu o aproveitamento de créditos extemporâneos, para contextualizar o presente voto, conforme segue:

"1 – Direito de aproveitamento de créditos extemporâneos As leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/20021 e art. 6º, §2º da Lei 10.833/20032, além do caput do art. 16 da Lei 11.116/20053.

No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/20034 permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.

O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não

causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.

Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações as vedações procedimentais para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, o que deve ser foco do trabalho fiscal, que se respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.

Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.

O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP.

Portanto, afasto as glosas que tenham como único fundamento a extemporaneidade de aproveitamento.

No mesmo sentido, cito precedentes do Carf: 3302002.674, 3403001.935, 3401001.577, e 9303004.562."

De acordo com o precedente, ficou evidente que o crédito pode ser aproveitado se a glosa ocorreu unicamente em razão do crédito ser extemporâneo. Esta é a interpretação majoritária neste Conselho a respeito do § 4º do art. 3º das leis 10637/02 e 10.833/03, que é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

Mas a premissa acima aplica-se parcialmente à este caso, uma vez que não há, sequer, a escrituração dos créditos.

Sem a escrituração dos créditos, é importante que esteja configurada a sua não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização para a utilização de créditos extemporâneos.

Caso contrário, por equívoco, este conselho poderia permitir o aproveitamento de créditos já aproveitados.

O contribuinte alega que não se pode desconsiderar as aquisições de insumos e o respectivo direito aos créditos pelo simples fato de que foram escrituradas em momento posterior.

Os Acórdãos n.º 3403002.717 e 3302003.189 e 3302003.155, solidificam o entendimento apresentado neste voto e ficou consolidado a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes.

Seria possível flexibilizar a formalidade de retificação das declarações somente nos casos em que o contribuinte demonstre a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado.

O contribuinte alega que possui créditos extemporâneos e que estes deveriam ser reconhecidos, independentemente da comprovação da natureza, da certeza e da liquidez de tal crédito, conforme trecho transcrito do Recurso Voluntário:

Como se verifica, o cerne utilizado para a glosa reside não na inexistência em si do direito creditório analisado, mas sim do aproveitamento feito de forma extemporânea, sem a retificação das DACON's referentes aos períodos/competências anteriores.

Sem razão o contribuinte.

O crédito extemporâneo pode ser reconhecido, conforme precedentes deste Conselho e até mesmo desta turma de julgamento, contudo, se não analisada a natureza do crédito, como pretende o contribuinte, este conselho poderia cometer grave equívoco de reconhecer crédito que não estão previstos na legislação ou que sejam até mesmo vedados, como os créditos sobre os insumos com alíquota zero.

Não revelada nos autos nenhuma informação a respeito da natureza, da liquidez e certeza dos créditos extemporâneos, estes não devem ser reconhecidos.

Deve ser negado provimento à este tópico.

**- Conclusão;**

Diante do exposto e com base nas mesmas razões de decidir da decisão de primeira instância, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima