



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13884.902539/2013-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.671 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente ELEB EQUIPAMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

CRÉDITO.

As toalhas industriais, por serem bens relevantes dentro do processo produtivo, devem ser considerados insumos para fins de creditamento.

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À
ALÍQUOTA ZERO.**

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para (i.1) manter a glosa com relação aos itens (i.1.1) créditos extemporâneos, (i.1.2) créditos sobre aquisições sujeitas à alíquota zero, e (i.1.3) existência de bases de cálculo em duplicidade e sem os recolhimentos das respectivas contribuições; e (i.2) reverter a glosa com relação ao crédito sobre toalhas industriais. Os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo acompanharam o relator pelas conclusões com relação aos créditos extemporâneos, posto que discordam do argumento de obrigatoriedade de retificação do DAFON e DCTF dos respectivos trimestres para o aproveitamento de tais créditos; e (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas com relação aos créditos sobre despesas com fretes. Vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Jorge Luís Cabral. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.669, de 25 de julho de 2023, prolatado no julgamento do processo 13884.902537/2013-82, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de PIS-Pasep/COFINS.

Utilizando-se do suposto crédito, a contribuinte enviou declaração(ões) de compensação.

Com o fito de verificar a correção e liquidez do valor do crédito apurado, a Delegacia da Receita Federal de São José dos Campos instaurou procedimento de fiscalização, cujo resultado encontra-se nos autos. Disso resultou o reconhecimento parcial do crédito, como também a homologação parcial das compensações declaradas pelo sujeito passivo.

No relatório fiscal, resultado do procedimento instaurado, consta inicialmente a relação de documentos apresentados pela manifestante, bem como os extraídos dos sistemas da Receita Federal. A seguir, uma explicação sobre a principal atividade econômica da empresa: fabricação de turbinas, motores e outros componentes para peças e aeronaves.

A autoridade fiscal detalha a legislação aplicável ao setor aeronáutico, partindo em seguida para a análise das bases de cálculo das contribuições apuradas. Nesse sentido, dispõe:

7.2.1. A empresa tem a sua receita bruta proveniente de duas fontes: • Receitas de vendas para o exterior, sobre as quais não há incidência de tributação para o PIS e COFINS (inciso I do artigo 5º da Lei nº 10.637/02 – PIS e inciso I do artigo 6º da Lei nº 10.833/03 – COFINS) e

• Receitas de vendas de bens e industrialização por encomenda utilizados como insumos em empresas do setor aeronáutico na manutenção e principalmente industrialização de aeronaves. As contribuições de PIS e COFINS sobre estas receitas têm alíquota reduzida a zero, de acordo com o inciso IV do artigo 28 da Lei nº 10.865/04, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008.

7.2.2. Desta forma, sobre sua receita bruta não há contribuições de PIS e COFINS a recolher.

7.2.3. Somente há contribuições a recolher sobre os valores de vendas de sucatas para empresas não tributadas pelo lucro real (são vendas de sucatas que não se enquadram na suspensão de contribuições para o PIS e COFINS previstas no artigo 48 da Lei 11.196/05). Estas sucatas têm origem no processo produtivo da empresa, correspondendo ao material descartado ao fim deste processo, porém este material ainda é comercializado pela empresa.

7.2.4. O contribuinte classifica as vendas de sucatas como “Outras Receitas Operacionais” em sua DRE (Demonstração do Resultado do Exercício). No DACON as declara como receitas tributáveis de vendas de bens e serviços (receita bruta), e não como demais receitas, conforme orientação contida na “Ajuda” do programa. A Fiscalização considera a venda de sucatas da empresa como “Outras Receitas Operacionais” e não como receita bruta da empresa, pois estas vendas não se enquadram na definição de receita bruta (venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia).

Relata que os valores contábeis e os que foram declarados em DACON, referentes ao faturamento mensal do período, foram praticamente iguais, havendo pequenas divergências que não afetaram o valor das contribuições a pagar apuradas, visto que estas aconteceram em contas contábeis cujas receitas não sofreram tributação. Estas correções efetuadas pela Fiscalização somente fizeram diferença no cálculo do rateio dos créditos (o qual afetou o saldo de créditos de mercado interno e de exportação), e mesmo assim não afetou o total dos saldos, apenas suas parcelas.

Com relação às bases de cálculo dos créditos, apurados nas aquisições de bens e serviços no mercado interno, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a apresentar extensa documentação, verificando a existência de créditos extemporâneos apurados nas aquisições de industrialização por encomenda no mercado interno, que não foram validados.

A próxima análise realizada pela fiscalização se refere aos créditos apurados nas aquisições de bens e serviços no mercado interno, tendo sido encontradas discrepâncias entre os valores informados em memória de cálculo de créditos e relação de notas fiscais de aquisição. Com base nisso e na ausência de detalhamento da composição dos valores declarados em DACON, a autoridade fiscal tomou como corretos os valores das bases de cálculo apurados a partir dos dados contidos nas planilhas de notas fiscais.

Foi verificado que as notas fiscais referem-se a compras de bens para industrialização ou industrialização por encomenda.

Com relação às importações e correspondentes créditos da não-cumulatividade sobre elas calculados, informou a fiscalização que validou praticamente todas as bases de cálculo de créditos apurados pelo contribuinte, sendo excluídas tão somente os valores informados em duplicidade, sem os recolhimentos das respectivas contribuições ou com datas de movimentação anteriores ao período fiscalizado.

Outros créditos informados no DACON foram analisados, sendo que alguns deles foram desconsiderados.

Partindo da análise das receitas e glosas de créditos, a fiscalização por fim recalculou o rateio proporcional bem como o valor dos créditos da não cumulatividade verificados para o período.

Cientificada da decisão contra si proferida, a manifestante apresentou defesa, portando-se aos fatos que levaram tão somente à homologação parcial de suas compensações, inclusive à demonstração exaustiva que fizera no tocante a seus créditos, bem como a apresentação de amplo acervo probatório de seu direito.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, conforme Ementa abaixo:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Tendo sido o procedimento fiscal realizado na forma prevista na legislação de regência, não há que se falar em qualquer ofensa ao princípio da verdade material.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. NECESSIDADE.

A utilização de créditos extemporâneos na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, devidas segundo a modalidade não cumulativa, exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacton ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado ou requerido em pedido de ressarcimento.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. AQUISIÇÕES DE RECEITA TRIBUTADA À ALÍQUOTA ZERO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A receita bruta oriunda das vendas de insumos ocorridas após 24/06/2008, classificados na posição 88.02 da TIPI, está sujeita à alíquota zero das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, não sendo portando passíveis de geração de créditos no adquirente, nos termos da legislação vigente. (Lei nº 10.833/2003, Art. 3º, § 2º, inciso II)

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. OPERAÇÕES NO MERCADO INTERNO e EXPORTAÇÕES. RECEITAS NÃO TRIBUTADAS. COMPROVAÇÃO.

Os créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep com incidência não cumulativa vinculados às receitas não tributadas no mercado interno e exportações podem ser objeto de compensação ou ressarcimento do saldo credor acumulado ao final de um trimestre calendário, desde que devidamente comprovada a base de cálculo dos créditos e demonstrando tratem-se de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição.

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

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da 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 do sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE TERRENOS. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis de terrenos utilizados nas atividades da empresa pagos a pessoa jurídica, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão na legislação para o aproveitamento de crédito sobre os valores pagos à pessoa jurídica a título de aluguéis de veículos. Também não há possibilidade de enquadrá-los como insumo, pois locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso. Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, solicitou a juntada do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, exceto quanto aos créditos sobre despesas com fretes, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I - DO APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS DO PIS E DA DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DOS DACON'S ANTECESSORES À COMPETÊNCIA DE APROVEITAMENTO

Alega o recorrente que, apesar do entendimento asseverado no acórdão recorrido no sentido de considerar indispensável a retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração para viabilizar o aproveitamento extemporâneo de crédito do PIS, não havia e não há norma legal que lhe obrigue ao procedimento pretendido pela Autoridade Fiscal. Em seus termos:

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.

Para a Autoridade Fiscal caberia à Recorrente, ao constatar a existência de créditos de PIS não apropriados oportunamente, retificar suas declarações fiscais (DACON) para o fim de aproveitar-se tais créditos no mês de competência em que deveriam ter sido apropriados.

(...)

Este procedimento, cuja operacionalização revela-se extremamente complexa e onerosa em razão da diversidade de declarações a serem retificadas, foi tido pela Autoridade Fiscal no r. despacho decisório guerreado como a única forma admitida pela Receita Federal do Brasil (RFB) de se recuperar extemporaneamente créditos de PIS.

Todavia, ante a ausência de fundamento legal para a exigência do cumprimento do procedimento eleito pela RFB para o aproveitamento do crédito extemporâneo analisado, a Recorrente partiu da correta interpretação da legislação vigente, inclusive com respaldo em decisões e orientações administrativas, para viabilizar de forma racional o exercício de seu direito incontroverso, conforme exposto nas linhas abaixo.

(...)

Ou seja, a Autoridade Fiscal, SEM QUALQUER AMPARO EM DISPOSITIVO LEGAL, entendeu como ilegítima a conduta adotada pela Recorrente, consistente na apropriação extemporânea, no mês vigente, da totalidade dos créditos do PIS a serem recuperados, com a apresentação destas informações na DACON, e seus reflexos na DCTF, em uma única etapa.

Entretanto, o aproveitamento de créditos extemporâneos no âmbito do regime não cumulativo do PIS está fundamentado na previsão contida no artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.637/02, e o prazo prescricional para o exercício deste direito consignado no artigo 1º, do Decreto nº 20.910/321.

(...)

Em outra linha de raciocínio, cabe verificar na situação analisada se é devida ou não a entrega de declaração retificadora quando eventos supervenientes à apresentação da declaração original alteram os elementos com os quais determinado crédito tributário foi apurado pelo próprio contribuinte.

Nesta situação, os créditos extemporâneos que a Recorrente visa recuperar não existiam à época da apresentação das declarações originais, porquanto somente foram apurados e considerados válidos/legítimos, dotados da segurança necessária para o seu lançamento, em momento posterior, sendo certo que anteriormente a este fato não havia qualquer informação incorreta a ser retificada.

(...)

Inclusive, o próprio sistema informatizado da RFB aceitou e processou regularmente a DACTON apresentada, com o crédito extemporâneo objeto de análise nestes autos, sem que fosse emitida qualquer mensagem de impedimento e/ou de erro que pudesse suscitar o não cabimento desta operação, justamente porque não há violação a qualquer normativo legal pela postura praticada.

Vejamos os fundamentos da decisão recorrida, o Acórdão da DRJ:

1. Créditos Extemporâneos

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal de fls. 2742 a 2800, observa-se que a motivação para a glosa dos créditos extemporâneos apropriados no período de apuração decorre da falta de retificação dos DACTON e das DCTF relativos aos períodos anteriores. Sendo assim, o deslinde dessa parte do presente litígio consiste em avaliar se o aproveitamento do crédito extemporâneo realizado no

período prescindia, ou não, da retificação dos Dacon e das DCTF dos períodos em que se originaram tais créditos.

Os §§ 1º, dos arts. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, estabelecem que os créditos das contribuições para o PIS e da Cofins sejam determinados aplicando-se as respectivas alíquotas sobre (i) o valor dos bens adquiridos no mês, (ii) sobre o valor das despesas incorridas no mês, (iii) ou sobre o valor dos bens devolvidos no mês, *litteris*:

(...)

Portanto, considerando-se a redação do referido dispositivo, que se reporta sempre e especificamente ao mês de geração dos créditos do PIS e da Cofins, conclui-se que, no regime da não cumulatividade, a apuração dos créditos está confinada ao respectivo período de competência.

De fato, não existe previsão legal que autorize o creditamento extemporâneo, assim entendido o reconhecimento do crédito, na escrita fiscal, em mês diverso daquele em que o mesmo se originou. O que está previsto na legislação é, apenas, o aproveitamento extemporâneo de crédito apurado e não aproveitado no mês de sua competência. Se não, veja-se:

(...)

O dispositivo supra transcrito é claro e autoriza, apenas, que um crédito apurado e reconhecido no mês de sua competência possa ser aproveitado em meses subsequentes, caso não seja utilizado em sua competência originária.

Com efeito, em observância ao princípio contábil da competência, um crédito que não tenha sido apurado no momento próprio (mês de sua competência) só pode ser aproveitado em momento posterior, caso sejam efetuadas as devidas retificações nos Dacon e DCTF correspondentes ao período de origem.

Até o ano calendário de 2013, o instrumento hábil para a consolidação e a apuração das contribuições para o PIS e da Cofins era o Dacon, cujo regramento normativo impôs, reiteradamente, a obrigatoriedade de retificação, em caso de alteração no montante dos créditos apurados. Veja-se:

(...)

Com a extinção do Dacon pela Instrução Normativa RFB n.º 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, instituída pela Instrução Normativa RFB n.º 1.252, de 01/03/2012, a qual também previu a retificação da correspondente escrituração fiscal digital, nos casos de alteração dos créditos:

(...)

A retificação dos instrumentos de apuração e consolidação das contribuições para o PIS e da Cofins faz-se necessária não só para que sejam constituídos os créditos originados de operações que foram desconsideradas nos demonstrativos originalmente apresentados, como também para proceder à devida atualização dos saldos de créditos passíveis de utilização em períodos posteriores. Trata-se de medida essencial para evidenciar, com precisão, a natureza e valor dos créditos constituídos e, mais importante, controlar sua utilização no decorrer do tempo.

Desse modo, só será admissível o aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS e da Cofins, regime não cumulativo, caso o contribuinte proceda à retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração

correspondentes (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período em que o crédito foi originado até o período em que será utilizado, ou requerido em pedido de ressarcimento.

Não se trata de atribuir maior valor à forma do que ao conteúdo, em detrimento do direito, mas sim de se exigir o procedimento necessário à concretização do direito e à verificação da legitimidade do crédito postulado.

Quanto à argumentação da contribuinte, de que o próprio sistema informatizado da RFB aceitou e processou o DACTON, com o crédito extemporâneo em litígio, sem apresentar qualquer mensagem de impedimento e/ou erro que pudesse suscitar o não cabimento da operação, colacionamos trecho elucidativo extraído do relatório fiscal, que soluciona a dúvida:

Ora, o sistema informatizado da RFB não foi feito para checar se as informações apresentadas pelo contribuinte como créditos estão corretas ou não. Para fazer esta checagem, seriam necessárias informações advindas das notas fiscais e da Contabilidade do contribuinte, além da informação de quais notas fiscais geram ou não créditos. Isto é impraticável.

Entretanto, o manual do DACTON informa claramente a maneira como alocar o saldo de créditos de meses anteriores, alocando estes valores na Ficha 14 ou 24 – linha 01. E este valor deveria estar previamente declarado como crédito no respectivo mês em que foi gerado.

Ante a todo o exposto, deve ser mantida a glosa dos créditos extemporâneos incorretamente utilizados pela defendente.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, ao contrário do que alega, existem diversos dispositivos legais e infralegais que determinam e regulamentam a forma de apuração dos créditos, inclusive os extemporâneos, como o art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, **incorridos no mês**; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, **incorridos no mês**;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.

Como se verifica, os créditos devem ser calculados com base nos custos e dispêndios incorridos **no próprio mês**, não sendo permitida a inclusão de créditos gerados em outros períodos. Além disso, a Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão

ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:

Lei nº 9.430/1996

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.

(...)

§ 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 nº 11.051, de 2004).

Com base neste comando legal, a Receita Federal vem disciplinando o ressarcimento, a restituição e a compensação através de Instruções Normativas. À época dos fatos (4º trimestre de 2008), estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 600, de 28/12/2005, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008:

Instrução Normativa RFB nº 600, de 28/12/2005

Disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais, **o ressarcimento e a compensação** de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e dá outras providências.

Art. 1º **A restituição e a compensação** de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) **e o ressarcimento e a compensação de créditos** do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), **da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.**

(...)

COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições**, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento

represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

(...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º **somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.**

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado **o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito**, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.

§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, **efetuada após o encerramento do trimestre-calendário**, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.

§ 9º O crédito utilizado na compensação **deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.**

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.

§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.

§ 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.

Quanto à retificação dos DAConS, há previsão expressa na Instrução Normativa SRF nº 590, de 22/12/2005, posteriormente revogada, sucessivamente, por outras Instruções Normativas, mas preservando o seu teor:

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.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados **ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.**

A retificação das declarações se constitui em obrigação acessória à qual todos os contribuintes devem se submeter, conforme previsto nos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional – CTN:

TÍTULO II

Obrigação Tributária

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Devo destacar que **as instruções normativas integram a legislação tributária e devem ser seguidas por todos os administrados**, somente sendo possível seu afastamento caso identificada por este Conselho alguma contrariedade à lei, o que não identifiquei neste caso. É esse o comando do art. 100 do CTN, c/c o art. 96 do mesmo diploma legal:

SEÇÃO I

Disposição Preliminar

Art. 96. **A expressão "legislação tributária" compreende** as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e **as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)

SEÇÃO III

Normas Complementares

Art. 100. **São normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, como o contribuinte está apresentando Pedido de Ressarcimento referente a crédito de determinado trimestre, somente o crédito acumulado neste trimestre poderá ser objeto do pedido. O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores deveria ter sido solicitado em Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação específico para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação acima colacionada.

Nesse sentido, trago precedentes dos Tribunais Regionais Federais:

i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Processo: 5018482-73.2021.4.04.7000-PR, Data da Decisão: 13/07/2022, Relator Desembargador Federal LEANDRO PAULSEN:

VOTO

O Senhor Desembargador Leandro Paulsen: 1. Admissibilidade recursal. A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva, sendo dispensado o preparo (art. 1.007, § 1º, do CPC).

Tratando-se de sentença concessiva de mandado de segurança, cabível a remessa necessária, nos termos do art. 14, § 1º, da Lei 12.016/2009.

2. Mérito.

2.1 Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Tema 69 do STF. A questão em debate foi resolvida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, que, apreciando o Tema 69 de repercussão geral, estabeleceu a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

(...)

2.2 Compensação do indébito. O indébito apurado, corrigido pela Taxa SELIC desde a data do pagamento indevido, sem acúmulo com os juros de mora, poderá ser compensado na via administrativa.

2.3 Necessidade de retificação da DACon/EFD-SPED e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS. Quanto ao ponto, a Fazenda Nacional narrou que:

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nas EFD-Contribuições dos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições, uma vez que o quantum a ser pago depende tanto das receitas auferidas quanto das operações geradoras de crédito (bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, etc.) e, nesse sentido, da correta e tempestiva escrituração dessas operações. Se o contribuinte esqueceu de escriturar uma operação geradora de crédito a que tinha direito em período passado, deverá retificar as declarações (DACon) ou escriturações (EFD-Contribuições) das respectivas competências, de modo a incluir tal operação, bem como todas as subsequentes de modo a refletir a inclusão da referida operação na base de cálculo e no saldo de créditos a serem aproveitados em períodos futuros.

Por exemplo, não se admite que uma nota fiscal de entrada cujo direito ao creditamento não tenha sido feito no mês correspondente, seja inserida diretamente em outro mês ou até mesmo anos depois, para compor o crédito de outro período. Obrigatoriamente, essa inserção deverá envolver a retificação da apuração do mês a que pertencia.

Assim, a empresa ao constatar que deixou de aproveitar créditos em determinado período, deve proceder a nova apuração e providenciar a retificação Escrituração Fiscal das Contribuições - EFD/Contribuições dos respectivos meses, informando de forma detalhada cada um dos créditos “incluídos”, escriturando-os, preferencialmente, nos Blocos A, C e/ou D, conforme sua natureza, de maneira a tornar possível a verificação de sua pertinência pela autoridade fiscal, deixando no Bloco F, tão somente os créditos não apurados em notas fiscais de serviços e/ou mercadorias.

Feito isso, o contribuinte também deverá providenciar a retificação do(s) Pedido(s) de Ressarcimento - PER. Mas, caso o período de apuração a ser retificado que já tenha PER apreciado pela RFB, poderá efetuar a formalização de PER/Complementar, mesmo em formulário, sendo um PER/Complementar para cada contribuição e trimestre de apuração.

Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer a determinação da legislação de regência da matéria, a qual impõe sejam os créditos distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração, vinculando-os às receitas de mercado interno tributado ou não e de exportação, sendo que somente os créditos com a devida previsão legal, podem ser objeto de ressarcimento ou utilizados em compensação de débitos próprios.

Correto o Fisco. Admite-se a apuração extemporânea e o aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e das declarações. Há a necessidade

de apuração conforme a competência e a sua utilização conforme as normas legais, não se podendo autorizar sistemática que destoe, porquanto comprometeria o controle e a fiscalização das operações.

Por fim, saliento que se a própria Receita Federal exige essas retificações, deve criar as condições para que o contribuinte as realize oportunamente.

Reformo a sentença, portanto, no ponto.

(...)

Dispositivo.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da União e parcial provimento à remessa necessária a fim de reconhecer a necessidade da prévia retificação do DAICON/EFD-SPED e da DCTF para que os créditos de PIS e de COFINS sejam aproveitados extemporaneamente.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Processo: 5011236-11.2020.4.04.0000, Data da Decisão: 25/02/2021, Relator EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA:

VOTO

(...)

Com efeito, analisando-se o título executivo a que se propõe cumprimento, **constata-se que a agravante não cumpriu obrigação acessória necessária para a comprovar a existência do crédito.**

Merece destaque o seguinte trecho da sentença (evento 1, OUT 5, fl. 3 dos autos originários):

Logo, não há como este Juízo reconhecer, de pronto, a extinção de eventual débito tributário, submetido a compensação, senão após o processamento do devido encontro de contas naquela via administrativa.

Assim, vai acolhido aqui o pedido alternativo (item "d.2") deduzido pela autora, de anulação dos atos decisórios proferidos nos processos acima identificados, para posterior reprocessamentos das declarações de compensação apresentadas, sem as restrições anteriormente impostas, quais sejam, exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS.

E também dos embargos de declaração, que a complementaram (evento 1, OUT6 do processo de origem):

(...)

Ora, somente após o reprocessamento das declarações apresentadas, e uma vez constatada a existência de débito, mesmo após a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS/IRPJ e CSLL, é que poderá o órgão fazendário efetuar a cobrança do que ainda lhe é devido, sendo certo que não haveria qualquer sentido em anular os atos decisórios e permitir que eventual cobrança intentada permanecesse válida e eficaz.

(...)

b) ANULAR os atos decisórios proferidos pela requerida nos processos administrativos nº 13971.906.316/2017-28, 13971.906.317/2017-72, 13971.902.118/2017-95, 13971.906.319/2017-61, 13971.906.320/2017-96, 13971.906.321/2017-31, 13971.906.322/2017-85, 13971.906.323/2017-20, 13971.907.015/2017-11, determinando o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas, sem a exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, no prazo máximo de 60 (sessenta dias); (grifei)

Como se vê, restou consignado na decisão exequenda que deveriam ser anulados os atos decisórios, sendo determinado o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas.

Ocorre que a agravante não apresentou as declarações retificadoras na DCTF, DIPJ e DACON no prazo de 05 anos. Tal fato é admitido pela própria agravante.

Assim, a ausência das declarações impossibilita a verificação, por parte do fisco, dos valores disponíveis para utilização na compensação, ou seja, tendo em vista que o autor, ora agravante, deixou de cumprir obrigação acessória constante no título judicial, acabou por torná-lo inexecutável.

Por oportuno, registra-se que, tratando-se de cumprimento de sentença, deve-se verificar as conclusões lançadas no título executivo de maneira a observar a perfectibilização da coisa julgada.

(...)

Nessas condições, tem-se que a insurgência não merece prosperar.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao agravo de instrumento.

iii) Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação Cível nº 0802102-08.2015.4.05.8100, Data do Julgamento: 09/06/2016, Relator Desembargador Federal Elio Wanderley de Siqueira Filho:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nºs 10.637/2002 E 10.833/2003. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.

1. **A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, §4º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.**

(...)

5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, **os valores desses créditos apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.**

6. **O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o**

período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que a contabilização desses 'créditos' deve obedecer ao regime de competência e não ao regime de caixa.

7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.

8. Resta claro, pois, que a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, **devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.**

Nos casos em que não há tributo a ser compensado em determinado período de apuração, o crédito pode ser objeto de Pedido de Ressarcimento (a depender da natureza do crédito) ou ser transportado para os períodos seguintes, passando a ser tratado como “crédito não-ressarcível”, ou seja, aquele que os sistemas de compensação da Receita Federal (e também o contribuinte) irão inicialmente deduzir do tributo devido no período para, somente no caso deste se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

Como visto, a legislação tributária não prevê a utilização de créditos de forma acumulada em um único mês. O dispositivo legal que se utilizam os contribuintes para justificar tal possibilidade de creditamento extemporâneo é o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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.

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade. **Sem este dispositivo, poderia haver a interpretação de que, não utilizado o crédito dentro do trimestre** (por ausência de débitos em montante suficiente), **ele estaria perdido.** Vejamos.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o *caput* do seu artigo.

Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático. Pois bem.

Com base nessa regra hermenêutica, a correta interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes **através de desconto do valor apurado na forma do art. 2º (dedução do tributo devido), como prevê o caput do art. 3º**, e não no sentido de que créditos referentes a diversos períodos podem ser somados e depois contabilizados em período distinto, para serem tratados como se tivessem sido gerados neste período, e não naqueles.

Se assim fosse, tal regra deveria constar em algum dispositivo da Lei nº 9.430/96, cujos artigos 73 e 74 tratam especificamente de “Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições”, **ou possuir dispositivo autorizativo expresse**, assim como o inciso II do § 1º do art. 5º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 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.

Logo, resta improcedente a tese defendida pelo recorrente de que o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitiria, **por exemplo**, que créditos referentes a aquisições de insumos realizadas ao longo do ano de 2003, e não apurados nesse período, ou apurados a menor, pudessem ser somados e registrados contabilmente de uma vez só, em até 05 anos depois, para serem solicitados num Pedido de Ressarcimento referente a um único trimestre.

Nesse sentido, trago precedente do STJ, o AgInt no REsp nº 1.631.036-CE, Relator Ministro Sérgio Kukina, publicação em 21/10/2021, que não conheceu de recurso do contribuinte contra decisão do TRF da 5ª Região, além de ter Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso:

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Tintas Hidracor S/A, com base no art. 105, III, a, da CF, contra **acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, assim ementado** (fls. 165/166):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. **DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.**

1. A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

2. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a tributação conhecida como não-cumulativa para a contribuição para o PIS e para a COFINS, segundo a qual o valor da contribuição para o PIS e à COFINS será apurado com base na receita bruta da pessoa jurídica (art. 2º de ambos os diplomas legais), aplicando-se as alíquotas correspondentes. Deste valor, o contribuinte poderá descontar os créditos de acordo com as regras estabelecidas pelo art. 3º de ambos os diplomas legais. Tais créditos são basicamente provenientes de aquisições de bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas e que, portanto, foram tributados por estas contribuições na etapa anterior.

3. Os créditos de PIS e da COFINS apuram-se em relação aos dispêndios mensais enumerados no art. 3º das citadas leis, assim, quando as contribuições são devidas na etapa anterior, tem-se direito ao 'crédito' para diminuir da contribuição para o PIS e a COFINS a pagar, devendo esse 'crédito' ser destacado na nota fiscal de compra de bens ou serviços, sendo um 'custo tributário' para o comprador dos bens ou tomador dos serviços.

(...)

5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, **os valores desses créditos apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.**

6. O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que **a contabilização desses 'créditos' deve obedecer ao regime de competência e não ao regime de caixa.**

7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.

8. Resta claro, pois, que **a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento,** sob pena de quebra do princípio

contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.

9. Apelação não-provida.

A parte recorrente aponta violação ao art. 3º, § 4º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Sustenta, em resumo, que "No presente caso, deve ser usada a interpretação literal ou gramatical da lei, uma vez que as demais formas de interpretação só devem ser utilizadas quando não conseguir extrair do sentido literal das palavras o completo sentido da norma" (fl. 187), sendo certo que "*Pela literalidade da Lei é extraído que os créditos não aproveitados poderão ser feitos nos meses seguintes [...] As palavras 'meses seguintes' deixam bem claro que o aproveitamento pode se dar a qualquer tempo, seja no mês seguinte, seja vários meses depois, logicamente, sendo respeitado o prazo de 05 anos*" (fl. 187).

Contrarrazões às fls. 197/203.

Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso (fls. 218/222).

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

O Tribunal de origem assim deliberou ao solucionar a contenda (fls. 164/165):

Conforme os fatos narrados e a documentação constante nos autos, restou evidente que:

a) consubstancia a questão em definir se a impetrante tem direito a apropriar, de uma só vez, seus créditos presumidos de PIS e COFINS, decorrentes da subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo, ou pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples Nacional;

(...)

g) o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz sempre a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que a contabilização desses "créditos", deve obedecer ao regime de competência e não o regime de caixa;

h) embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento, em especial a Dacon, a DCTF e a DIPJ;

i) resta claro, pois, que a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos 5 (cinco) anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.

Destarte, não hão de prosperar as alegações da parte recorrente.

(...)

Noutro giro, a Corte local, ao decidir, amparou-se em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer um deles apto a manter inalterado o acórdão recorrido. Portanto, a ausência de interposição de recurso extraordinário atrai a incidência da Súmula 126/STJ (“É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”).

Nesse mesmo sentido: AgInt no AREsp 1.702.175/GO, Rel. Ministro Marco Aurélio Belize, Terceira Turma, DJe 4/12/2020; AgInt no AREsp 1.642.570/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 27/11/2020.

ANTE O EXPOSTO, (i) reconsidero a decisão de fls. 224/226, tornando-a sem efeito; e (ii) não conheço do recurso especial.

Nas situações em que o contribuinte, após transmitir a PER/DCOMP, verifica que cometeu algum erro na apuração dos créditos, ele deve retificar tal documento, informando que possui crédito maior que o originalmente apurado. Essa regra se encontra perfeitamente descrita na Instrução Normativa RFB nº 600/2005, norma que, como visto, disciplina os institutos tributários da restituição, ressarcimento e compensação:

RETIFICAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Art. 56. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação gerados a partir do Programa PER/DCOMP, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de documento retificador gerado a partir do referido Programa.

Parágrafo único. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação apresentados em formulário (papel), nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da SRF.

Art. 57. O Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, no que se refere à Declaração de Compensação, que seja observado o disposto nos arts. 58 e 59.

Art. 58. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inoccorrência da hipótese prevista no art. 59.

Art. 59. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o

aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação.

Nos arts. 58 e 59 se encontram as condições para a retificação: (i) somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e (ii) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado. **Logo, resta permitida a retificação para aumento do crédito, já que a vedação está restrita ao aumento do débito compensado.**

A necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs respectivos, além de ser obrigação acessória à qual o contribuinte não pode se furtrar, não é mera formalidade. O primeiro fator a exigir essa conduta é a óbvia possibilidade de que o contribuinte esteja pedindo o mesmo crédito 2 vezes, tanto no período original, quanto no período posterior, no qual esteja sendo feito o creditamento extemporâneo. Assim, considerando o exemplo acima apresentado, um contribuinte mal intencionado poderia pedir a totalidade dos seus créditos do 1º trimestre de 2003 e, posteriormente, no Pedido de Ressarcimento do 4º trimestre de 2008, pedir novamente os mesmos créditos, com base em notas fiscais do 1º trimestre de 2003, alegando que seria “um creditamento extemporâneo”.

Ora, se o crédito que supostamente se deixou de apurar se deve a notas fiscais emitidas no 1º trimestre de 2003, o contribuinte deve refazer a apuração deste trimestre, retificar as respectivas declarações (DACON e DCTF), e transmitir um PER retificador, informando o aumento do valor do crédito. **Além disso, como o saldo do crédito se transmite de um mês para o outro** (aí sim, é essa a transferência que é permitida pelo art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), o aumento do crédito deste 1º trimestre de 2003 (que foi o exemplo criado para ilustrar como funcionam as regras de creditamento) irá impactar em todos os trimestres posteriores.

Somente com o levantamento da base de cálculo de todos os períodos seria possível realizar essa apuração, somado à demonstração de que, caso tivesse sido creditado no período correto, o valor extemporâneo:

i) não estaria prescrito;

ii) não teria sido consumido na própria escrita fiscal, no período correspondente entre a data em que o creditamento deveria ter sido feito e a data em que foi apresentado o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação. Destacando que esta apuração é feita automaticamente pelos sistemas informatizados da Secretaria da Receita

Federal, a partir, justamente, das informações extraídas dos DACONs e DCTFs, daí a necessidade de sua retificação, ou que o contribuinte refaça, manualmente, toda a apuração deste período.

Essa última opção exigiria do Fisco que também realizasse toda a fiscalização manualmente, e implicaria no desperdício de milhões de reais dos contribuintes, que são investidos anualmente no desenvolvimento e manutenção de soluções de tecnologia para aprimorar e automatizar as fiscalizações, além de torná-las menos suscetíveis a erros humanos.

Nesse contexto, **não me parece razoável deixar ao sabor do contribuinte decidir se será fiscalizado automaticamente**, por um programa de computador que fará este trabalho em segundos, **ou manualmente**, implicando o deslocamento físico de um servidor para realizar este procedimento em dias, intimando o contribuinte a apresentar sua escrita fiscal (prazo em lei de 05 dias, prorrogáveis), preenchendo manualmente planilhas de cálculos que, a depender do porte do contribuinte, pode consumir dias, etc., **simplesmente pelo fato que o contribuinte não quis se dar ao trabalho de fazer as retificações devidas** na forma determinada na legislação. Ao que se demonstra, o contribuinte busca transferir para o Fisco um trabalho que lhe incumbe.

Em segundo lugar, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que, neste regime, estes créditos são passíveis de ressarcimento/compensação segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. É preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

A possibilidade de compensação ou ressarcimento tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. Em síntese, as opções de compensação ou ressarcimento estão assim delineadas pela legislação:

- i) créditos vinculados a receitas tributadas no mercado interno: dedução na escrita fiscal (crédito escritural);
- ii) créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre;
- iii) créditos vinculados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente

ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

Como a apuração dos créditos depende da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no percentual de rateio dos custos passíveis de creditamento (para os casos em que o contribuinte está sujeito a ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo; bem como para os que tem custos vinculados a receita do mercado interno e externo simultaneamente). Tais disposições são encontradas de forma clara nas instruções normativas que regulam a matéria (IN SRF 600/05, IN RFB 900/08 e IN RFB 1.300/12).

Nesse sentido, o Acórdão nº 3302-005.188 deste Conselho, **unânime nesta matéria**, prolatado na Sessão de 31/01/2018:

Acontece que, embora o CFOP fosse perfeitamente compatível com operações de venda, o motivo da mencionada glosa não foi a incompatibilidade do CFOP, mas impertinência do período de apuração do crédito, posto que **se tratava de despesa com frete de meses anteriores ao período de apuração em que informados/registrados e a recorrente não logrou demonstrar que tais créditos não foram apropriados nos meses ou períodos de apuração pertinentes**, o que era necessário, conforme a seguir demonstrado.

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. **Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003,** que seguem transcritos:

(...)

O disposto no § 1º 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) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento

sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatoria apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatoria retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

(...)

Assim, na vigência da referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatoria apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

Observe-se também que a alegação de restrição ao direito do contribuinte de utilizar os créditos é absolutamente desvinculado da verdade dos fatos. Outro exemplo pode ilustrar melhor as diferenças.

A Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 23/97 com o seguinte texto:

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

(...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, **será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.**

Conforme restou decidido no Recurso Especial nº 993.164 – MG, a RFB, ao editar este dispositivo normativo, criou, expressamente, uma restrição à dedução do crédito presumido do IPI, limitando a base de cálculo às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS, o que acabou por excluir as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

Nesse contexto, o STJ decidiu pela ilegalidade da IN nº 23/97, a qual extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96 ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

No presente caso, contudo, os dispositivos normativos já citados **em momento algum interferem no cálculo ou no montante do valor do crédito pleiteado pelo Recorrente, pois se destinam unicamente a disciplinar A FORMA PELA QUAL O CONTRIBUINTE DEVERÁ EXERCER O SEU DIREITO,** em estrita obediência aos limites da competência conferida pelo § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996:

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.

(...)

§ 12. **A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo,** podendo, **para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento,** fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Este Conselho tem decidido, de forma reiterada, pela necessidade de retificação das declarações ou, para algumas Turmas, que essa retificação pode ser substituída por comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, bem como de sua liquidez e certeza, conforme os seguintes precedentes:

i) Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15/03/2022:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

(...)

VOTO VENCEDOR

(...)

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, votamos por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

ii) Acórdão nº 9303-012.973 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 17/03/2022:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON. RETIFICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

iii) Acórdão nº 3401-010.526, Sessão de 15/12/2021:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DO DACON. NECESSIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

iv) Acórdão nº 3301-011.434, Sessão de 22/11/2021:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

v) Acórdão nº 3302-012.271, Sessão de 22/11/2021:

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

vi) Acórdão nº 3402-008.399, Sessão de 29/04/2021:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

Em relação à essa possibilidade de admitir outra forma de comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, que não seja exclusivamente por meio da retificação dos DACONs e DCTFs, entendo que, apesar de, “em tese” ser possível oferecer tal alternativa aos contribuintes, na prática ela é difícil implementação e totalmente desprovida de lógica. Explico.

O art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já transcrito neste voto, determina que o saldo credor das contribuições, quando existente e não utilizado integralmente, pode passar para o período de apuração seguinte, segundo o regime da não-cumulatividade, tornando-se um crédito não-ressarcível. Em cada período, serão deduzidos dos débitos na escrita fiscal os créditos ressarcíveis e não-ressarcíveis, sendo que os ressarcíveis também podem ser utilizados para compensação com outros tributos.

Se o contribuinte deseja utilizar um crédito referente a um determinado trimestre, porém apurado posteriormente a este (extemporâneo), para compensação, basta retificar o Pedido de Ressarcimento (PER) respectivo ao período de apuração, bem como o DACON e a DCTF. O que não pode fazer é utilizar créditos gerados por aquisições de um trimestre em PER referente a trimestre distinto, como determina o art. 3º, § 1º, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim procedendo o contribuinte, possibilitará que os sistemas da Receita Federal analisem os pedidos de ressarcimento e as compensações já realizadas, para verificar se o contribuinte tem direito ao crédito, elaborando planilhas como as que se seguem, por exemplo (apesar deste exemplo tratar de IPI, a metodologia é a mesma para PIS/Cofins):

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)

Este demonstrativo tem por finalidade mostrar os ajustes efetuados (glosas de créditos, reclassificação de créditos e débitos apurados) nos créditos e nos débitos informados pelo contribuinte no PERDCOMP. Este demonstrativo é complementado, quando for o caso, pela **RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COM CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITOS POR ENTRADAS NO PERÍODO** ou pelo Relatório Fiscal anexo aos demonstrativos (quando houver procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte). Os créditos e os débitos ajustados, em cada período de apuração, são utilizados na apuração do saldo credor ressarcível, exibido no **DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL**.

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Créditos Ressarcíveis	Glosas de Créditos Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Créditos Não Ressarcíveis	Glosas de Créditos Não Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Débitos IPI	Débitos Apurados pela Fiscalização	Débitos Ajustados
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(l)	(m)
Mensal,Jul/2006	792.608,47	5.682,18	0,00	786.926,29	1.913,85	0,00	0,00	1.913,85	247.649,49	0,00	247.649,49
Mensal,Ago/2006	927.239,86	5.357,00	0,00	921.882,86	10.246,04	0,00	0,00	10.246,04	168.911,07	0,00	168.911,07
Mensal,Set/2006	889.554,25	11.631,26	0,00	877.922,99	364,38	0,00	0,00	364,38	196.155,45	0,00	196.155,45

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL

Este demonstrativo tem por finalidade evidenciar a apuração do saldo credor passível de ressarcimento ao final do trimestre de referência. São considerados passíveis de ressarcimento, relativamente ao trimestre de referência, apenas os créditos escriturados neste trimestre. O saldo credor acumulado de trimestres anteriores é considerado não passível de ressarcimento no trimestre de referência, podendo ser utilizado, neste trimestre, apenas para deduzir, escrituralmente, os débitos de IPI. O saldo credor inicial do demonstrativo (Saldo Credor de Período Anterior Não Ressarcível no primeiro período de apuração - coluna b) corresponde ao Saldo Credor apurado ao final do trimestre-calendário anterior ajustado (reduzido) pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMP de trimestres anteriores. O ressarcimento de créditos escriturados em outros trimestres, que não o de referência, deve ser pleiteado em PERDCOMP apresentado especificamente para cada trimestre.

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Saldo Credor de Período Anterior			Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Débitos Ajustados	Saldo Credor			Saldo Devedor
	Não Ressarcível	Ressarcível	Total				Não Ressarcível	Ressarcível	Total	
(a)	(b)	(c)	(d) = (b) + (c)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (h) + (i)	(l)
Mensal,Jul/2006	21.860,06	0,00	21.860,06	1.913,85	786.926,29	247.649,49	0,00	563.050,71	563.050,71	0,00
Mensal,Ago/2006	0,00	563.050,71	563.050,71	10.246,04	921.882,86	168.911,07	0,00	1.326.268,54	1.326.268,54	0,00
Mensal,Set/2006	0,00	1.326.268,54	1.326.268,54	364,38	877.922,99	196.155,45	0,00	2.008.400,46	2.008.400,46	0,00

DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO APÓS O PERÍODO DO RESSARCIMENTO

Este demonstrativo tem por finalidade deixar em evidência as utilizações do saldo credor passível de ressarcimento, do trimestre de referência, nos períodos de apuração posteriores até o período em que o PERDCOMP foi apresentado. O menor saldo credor é o saldo credor passível de ressarcimento remanescente, do trimestre de referência, após as utilizações obrigatórias na dedução escritural dos débitos de IPI.

Período de Apuração	Saldo Credor do Período Anterior	Créditos Ajustados do Período	Débitos Ajustados do Período	Saldo Credor do Período	Saldo Devedor do Período	Menor Saldo Credor	Origem da Informação
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)
Mensal,Out/2006	2.008.400,46	872.173,86	208.549,47	2.672.024,85	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Nov/2006	2.672.024,85	765.123,41	232.908,16	3.204.240,10	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Dez/2006	3.204.240,10	558.140,15	1.817.736,36	1.944.643,89	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Jan/2007	1.944.643,89	735.533,74	273.873,39	2.406.304,24	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Fev/2007	2.406.304,24	772.251,47	216.948,98	2.961.606,73	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Mar/2007	2.961.606,73	756.909,35	1.823.868,40	1.894.647,68	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Abr/2007	1.894.647,68	703.148,14	1.002.854,04	1.594.941,78	0,00	1.894.647,68	21683.18432.130707.1.1.01-9530

Além disso, ao retificar o DACON, fará novo rateio entre créditos ressarcíveis e não-ressarcíveis, conforme os critérios estabelecidos no art. 3º, §§ 8º e 9º, c/c o 6º, 3º, da Lei nº 10.833/2003.

De imediato, verifica-se que não há qualquer sentido em realizar todos estes cálculos em sistema próprio, se a Receita Federal já disponibiliza seu próprio sistema para realizar as apurações, após a transmissão das declarações, originais e/ou retificadoras. **E, analisando os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte, verifico que não há nenhuma memória de cálculo demonstrando a correta apuração dos créditos.**

Portanto, mesmo que superados todos os demais óbices legais, e atendendo ao Princípio da Verdade Material, constato que o contribuinte não trouxe provas da liquidez e certeza do seu crédito, restando evidente a carência probatória a seu cargo.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

II - DO EFETIVO DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DO PIS EM DECORRÊNCIA DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO

Alega o recorrente que a premissa utilizada pela Autoridade Fiscal encontra-se totalmente equivocada, pois tendo sido a receita dos insumos adquiridos regularmente tributada pelas contribuições sob análise, não foi aplicada a alíquota zero prevista na Lei nº 10.865/04. Logo, a vedação do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, relativa às saídas não sujeitas ao pagamento dos tributos, não se aplicaria ao caso concreto.

Sustenta, ainda, que tais insumos foram utilizados em processos de industrialização por encomenda de peças utilizadas pela indústria aeronáutica, situação para a qual a Receita Federal já manifestou entendimento no sentido da interpretação adotada pelo contribuinte, qual seja, a não aplicabilidade da redução a zero da alíquota do PIS nos períodos anteriores a 24 de junho de 2008.

Por fim, afirma que, caso ultrapassados os pontos abordados acima, o direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos cujo ressarcimento para compensação se pleiteia estaria, inequivocamente, respaldado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04, expresso ao dispor acerca da possibilidade de aproveitamento dos “créditos vinculados a essas operações”.

A decisão recorrida negou o direito pleiteado sob os seguintes fundamentos:

2. Créditos sobre aquisições à alíquota zero

A contribuinte sofreu a desconsideração de parte de seus créditos tendo em vista que a aquisição ocorrera de fornecedores que tem as alíquotas de PIS e Cofins reduzidas a zero, nos termos da legislação vigente. Inconformada com isso, a defendente alegou que uma alteração legislativa, sofrida em 24/06/2008, não atingiu suas aquisições, devendo sim haver o direito à apuração dos créditos da não cumulatividade sobre os bens em comento.

Para deslinde do feito, há que se verificar a legislação pertinente ao caso, bem como quais foram e quando ocorreram as aquisições.

Tratam-se estas últimas de aquisições de bens para industrialização ou industrialização por encomenda. Tais notas fiscais, juntadas às fls. 1517/1701, conforme Anexo DOC019, se referem ao período de 10/2008 a 06/2009. E, conforme apontado no relatório fiscal, as compras se deram à alíquota zero, nos termos da Lei nº 10.865/2004, artigo 28, inciso IV:

(...)

Da leitura do inciso supra verificamos que a vigência dele se deu a partir de 24/06/2008. Conforme já aqui relatado, as aquisições da contribuinte no período fiscalizado ocorreram no período compreendido entre 10/2008 a 06/2009. Patente então a aplicação do dispositivo supra transcrito ao caso sob análise.

Sendo assim, não assiste razão à contribuinte quando alega que:

tais insumos foram utilizados pela Recorrente em processos de industrialização por encomenda de peças utilizadas pela indústria aeronáutica, situação para a qual a Receita Federal do Brasil já, inclusive, manifestou entendimento no sentido da interpretação adotada pelo contribuinte, qual seja a não aplicabilidade da redução a zero da alíquota do PIS, nos períodos anteriores a 24 de junho de 2008,

Muito pelo contrário: estando o período sob análise, qual seja, 4º trimestre de 2008, já sob a vigência do dispositivo em comento, que ocorrera em 24/06/2008, devem ser consideradas realizadas à alíquota zero as compras dos produtos ali relacionados. E, sobre tais aquisições, não pode o contribuinte apurar créditos por força do disposto no inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, abaixo transcrito:

(...)

Ainda que os fornecedores tenham indevidamente recolhido tributos sobre estas vendas, incorreram eles, conforme admoestado pela autoridade que efetuou a diligência fiscal:

em pagamento indevido, tendo direito à restituição, de acordo com inciso I do artigo 165 do CTN (Lei 5.172/66), respeitado o previsto no inciso I do artigo 168 também do CTN. Mas este direito à restituição não se transmuta em crédito para o contribuinte (adquirente do bem ou industrialização por encomenda). Não há previsão legal para isto.

Protesta, acaso não seja aceita a argumentação acima, pela aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, o qual é, segundo ela:

expresso ao dispor acerca da possibilidade de aproveitamento dos "créditos vinculados a essas operações", ou seja, no caso dos insumos utilizados na produção dos produtos colocados à venda nas condições elencadas pela Lei, não paira dúvida de que os valores despendidos em sua aquisição estão estritamente vinculados à operação de saída e, portanto, passíveis de gerarem o direito ao crédito presumido.

Com efeito, especificamente quanto aos créditos aventados pela defendente, ou seja, aqueles vinculados às operações no mercado interno, assim dispôs o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005:

(...)

Por sua vez, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, determinou:

(...)

Todavia, a contribuinte deveria demonstrar por meio de Dacon a origem do direito creditório que alega possuir (mercado interno não tributado e exportações), bem como, além de argumentações, juntar aos autos a documentação contábil comprovando a base de cálculo dos créditos, o que não ocorreu.

(...)

Nesse contexto, não tendo sido apresentada nenhuma prova que ateste a existência do direito creditório suscitado, não se pode aferir a certeza e liquidez do crédito indicado no PER/Dcomp.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, em relação à primeira questão, na qual argumenta que as aquisições dos insumos em questão foram, sim, tributadas pelos seus fornecedores, tem-se que, na verdade, essa foi apenas uma hipótese levantada pelo Auditor-Fiscal em seu Relatório Fiscal (fl. 2783):

8.3.16. Continuando o raciocínio, se os fornecedores têm suas alíquotas de contribuição de vendas destes bens para industrialização e destas industrializações reduzidas a zero por serem insumos, as correspondentes aquisições destes mesmos bens e industrializações não dão direito a crédito ao contribuinte, conforme o inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, já transcritos anteriormente.

8.3.17. **Poder-se-ia argumentar que** estes fornecedores recolheram as contribuições de PIS e da COFINS sobre as vendas destes insumos para o contribuinte. **Se o fizeram**, incorreram em pagamento indevido, tendo direito à restituição, de acordo com inciso I do artigo 165 do CTN (Lei 5.172/66), respeitado o previsto no inciso I do artigo 168 também do CTN. Mas este direito à restituição não se transmuta em crédito para o contribuinte (adquirente do bem ou industrialização por encomenda). Não há previsão legal para isto.

8.3.18. Fato é que, independentemente do recolhimento ou não pelo fornecedor das contribuições de PIS e COFINS sobre estas vendas, por serem vendas de insumos com contribuições tributadas à alíquota zero, não geram em hipótese alguma crédito ao comprador (contribuinte).

Como se verifica, em momento algum a Autoridade Tributária afirma que as aquisições foram tributadas, mas tão somente busca sedimentar a acusação fiscal para abranger todas as situações possíveis, afirmando que, mesmo que o fornecedor tivesse, em tese, recolhido as contribuições sobre essas aquisições do recorrente, ainda assim não seria possível o creditamento, pois a legislação não dá a opção entre tributar ou não a operação, conforme o inciso IV do artigo 28 da Lei 10.865/04, com redação dada pela Lei 11.727/08, com vigência a partir de 24/06/2008:

Art. 28. **Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas** da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

IV – aeronaves classificadas na posição 88.02 da Tipi, suas partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, tintas, anticorrosivos, lubrificantes, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e industrialização das aeronaves, seus motores, partes, componentes, ferramentais e equipamentos; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(vigência a partir de 24/06/2008)

Como bem observado pela Fiscalização, mesmo que o fornecedor tivesse tributado as operações, poderia, a qualquer momento (dentro do prazo prescricional), pleitear a restituição dos valores pagos indevidamente. **São muito comuns, inclusive**, pedidos de restituição com essa fundamentação, alegando que houve pagamento a maior por ter sido incluída na base de cálculo dos débitos operações não tributáveis.

Por fim, destaque-se que não há nos autos qualquer prova de que tais aquisições foram tributadas por seus fornecedores. O PIS e a COFINS não são tributos destacados em notas fiscal, ao contrário do ICMS e do IPI; sua apuração, a grosso modo, é realizada com a incidência de uma alíquota sobre a totalização das receitas de vendas, e não com o somatório dos valores destacados em nota fiscal. Portanto, somente com uma auditoria nas apurações dos contribuintes fornecedores seria possível afirmar se houve ou não a tributação, e não me parece que o recorrente tenha assim procedido, ou apresentado qualquer prova nesse sentido.

Quanto à alegação sobre a não aplicabilidade da redução a zero da alíquota do PIS nos períodos anteriores a 24/06/2008, observo que, apesar da afirmação ser verdadeira, o acórdão de piso já demonstrou que se trata de argumento inaplicável ao caso, tendo em vista que todas as aquisições aqui referidas foram realizadas no 4º trimestre de 2008, ou seja, a partir de 01/10/2008, tornando esta alegação completamente improcedente.

Sobre essa fundamentação do acórdão recorrido a defesa não se manifestou, limitando-se apenas a repetir as mesmas razões da Manifestação de Inconformidade. Logo, resta preclusa esta questão, e tal fato deve ser presumido como verdadeiro, ante a falta de contestação e de apresentação de provas em sentido contrário.

Por fim, quanto à alegação de que o aproveitamento dos créditos estaria respaldado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04, trago, inicialmente, a transcrição da legislação citada:

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

De imediato se observa o equívoco na alegação do recorrente: o dispositivo legal traz regra determinando que, **quando o contribuinte realizar VENDAS** com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, os créditos referentes às aquisições dos insumos utilizados nestas vendas podem ser mantidos (de onde se conclui que as aquisições foram tributadas). Em nenhum momento o texto permite concluir que, **quando o contribuinte realizar AQUISIÇÕES** com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, poderia manter tais créditos, mesmo porque os créditos simplesmente não existem.

O STJ já decidiu esta matéria no julgamento do REsp nº 1.895.255/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, sob o rito previsto para os recursos repetitivos, com publicação em 05/05/2022:

EMENTA

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO.

PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. *RATIO DECIDENDI* DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.

1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que **o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação** (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:

Súmula Vinculante n. 58/STF: **"Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade"**;

Repercussão Geral Tema n. 844: **"O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero"**.

2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, **não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) **de bens sujeitos à tributação monofásica**, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Isto porque a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (critério da especialidade), foi republicada posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008 (critério cronológico) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (critério sistemático).

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

5. Também a douta Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no

REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

6. O tema foi definitivamente pacificado com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).

7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão". É preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.

8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), **a autorização para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia**, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, caput, da CF/88 - princípio da eficiência da administração pública - **e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade**.

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

10.3. **O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor**, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

10.5. **O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos)** quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

11. Recurso especial não provido.

Como se verifica, duas teses aprovadas neste julgamento são contrárias ao pleito do recorrente: a primeira, quando determina que “**O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor**”, uma vez que, à semelhança do art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 (monofasia), o inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 também veda a tomada de créditos (aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição):

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

(...)

§ 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)

A segunda tese determina que “**O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência**”, confirmando o quanto sustentado neste voto sobre a não aplicação do art. 17 da Lei 11.033/2004 nos casos em que **são as aquisições, e não as vendas**, que são efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Ressalto também a existência da Súmula Vinculante CARF nº 18:

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Apesar de ser específica para o IPI, a situação descrita é idêntica à da Súmula. Não há qualquer lógica em vedar a tomada de crédito nesta

hipótese para o IPI, mas permitir para o PIS e a COFINS. Aliás, não foi por outra razão que a própria Ementa do REsp nº 1.895.255/RS, logo em seu item 1, traz como precedentes para esta decisão os enunciados da Súmula Vinculante nº 58/STF e da Repercussão Geral Tema nº 844, ambos também específicos para o IPI.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

III - DA LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS DECORRENTES DOS CUSTOS INCORRIDOS COM FRETE, ALUGUÉIS DE TERRENO PARA ESTACIONAMENTO, TOALHAS INDUSTRIAIS E VEÍCULOS

III.2 - DOS CUSTOS INCORRIDOS COM ALUGUÉIS DE TERRENO PARA ESTACIONAMENTO, TOALHAS INDUSTRIAIS E VEÍCULOS

Alega o recorrente que o conceito de insumo, para efeito de creditamento de PIS e COFINS, deve abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços essenciais à atividade do contribuinte. Em suas palavras:

É certo, portanto, que o conceito de insumo inclui fatores essenciais que concorrem para a formação de um bem ou para a prestação de serviço, os quais originaram a receita bruta, que, por sua vez, será a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

E neste sentido, uma importante e segura referência de quais são os custos e despesas inerentes à obtenção de receitas auferidas pela Recorrente, pode ser encontrada nos citados artigos 290 e 299, do RIR/99:

(...)

Saliente-se que o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem atribuído o delineamento de insumo previsto nos artigos 290 e 299, do RIR/99, para conceituação de insumos na apuração de créditos presumidos da contribuição ao PIS e da COFINS, como é possível verificar das ementas dos seguintes julgados:

(...)

O Poder Judiciário, por sua vez, em acórdão proferido pela 1ª Turma do TRF da 4ª Região, também consignou ser o entendimento acima exposto, acerca da utilização da delimitação de conceito de insumo, previsto nos artigos 290 e 299, do RIR/99, para a apuração de créditos presumidos da contribuição ao PIS e da COFINS, o que mais se adequa às normas extraídas dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, e subsume-se à orientação contida no artigo 195, §12 e §13, da Constituição Federal, como se verifica da ementa abaixo transcrita:

(...)

Nesta linha, reconhecendo-se a ampla aceção do termo “insumo” dentro da legislação da contribuição ao PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o auferimento de receita, deve-se admitir que todos os custos de comercialização e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na consecução de seus objetivos sociais são insumos, inclusive aqueles valores despendidos com aluguéis de terreno para estacionamento, toalhas industriais e veículos, arbitrariamente glosados pela Autoridade Fiscal.

(...)

Por todos os motivos acima expostos, descabidas as glosas dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, vinculados aos dispêndios incorridos com (i) frete, dada a existência de previsão legal expressa; e (ii) aluguéis de terreno para estacionamento, toalhas industriais e veículos, porquanto estes se enquadram no conceito de insumos, estritamente vinculados ao exercício da atividade empresarial da Recorrente, que acarreta na legitimidade/legalidade do procedimento adotado.

Caso o entendimento esposado acima não seja acatado - o que não se acredita -, entende a Recorrente que o creditamento referente às despesas de aluguéis de terreno e de veículos, encontra amparo legal na interpretação sistemática do artigo 3º, inciso VI, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o qual assevera que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

Dessa forma, requer a reforma parcial do v. acórdão recorrido, de modo a assegurar a legitimidade do aproveitamento dos créditos a título de PIS, conforme amplamente argumentado acima.

A decisão recorrida manteve o indeferimento do crédito com base nos seguintes fundamentos:

6. Aluguéis de veículos

A contribuinte pretendeu a apuração de créditos da não-cumulatividade sobre o aluguel de bens imóveis. À uma por serem enquadrados dentre os aluguéis de máquinas e equipamentos, e, à outra, por serem considerados insumos indispensáveis para a produção.

A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já examinou essa questão algumas vezes e concluiu que, em se tratando de legislação tributária, veículos automotores não se caracterizam como máquinas/equipamentos.

Pode-se citar os seguintes atos normativos que trazem conclusões nesse sentido: Solução de Consulta Cosit nº 1/2014, Solução de Consulta Cosi nº 7/2015 e Solução de Divergência Cosit nº 2/2015.

(...)

Como pode ser verificado nos mencionados expedientes, não há dúvidas de que a legislação tributária faz clara distinção entre máquinas e veículos automotores. Assim, a locação de veículos não está abrangida pelo inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Considerando a alteração no conceito de insumo, cabe aqui verificar, também, se os custos com aluguel de veículos podem ter o creditamento amparado pelo inciso II do art. 3º dessas leis que se refere a bens e serviços.

Conforme decidido pelo STF no julgamento do RE 116.121, que resultou na Súmula Vinculante nº 313, a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica como serviço, como também não é um bem. Portanto, a locação de veículos não se enquadra no inciso II dos artigos 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas para geração de créditos como se insumo fossem. Esse é o entendimento desde há muito adotado pelo fisco e que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB.

A Solução de Consulta nº 218 – Cosit, de 26 de junho de 2019, que traz o entendimento sobre esse assunto, tem a seguinte ementa:

(...)

Assim sendo, não é possível a apropriação de créditos sobre valores pagos a título de locação de bens móveis como se insumo fossem.

Portanto, não havendo previsão expressa na legislação para o aproveitamento de crédito sobre os valores pagos à pessoa jurídica a título de aluguel de veículos e nem a possibilidade de enquadrá-los como insumo, a glosa efetuada deve ser mantida.

De pronto, cumpre destacar que o colegiado de piso já havia dado provimento ao pleito do contribuinte em relação ao creditamento sobre os custos com aluguéis de terrenos, evidenciando a falta de interesse recursal (pressuposto processual), razão pela qual não conheço deste pedido.

Em relação ao aluguel de veículos, inicialmente vale tecer alguns comentários sobre o conceito de insumo delineado pelo STJ. Vejamos.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, **prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da

ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, **os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões)** (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi **expressamente refutada** a tese do "conceito ampliado" de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, tendo como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ.

Além disso, toda a análise sobre os bens e serviços que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Do Recurso Voluntário observa-se que o contribuinte, em nenhum momento, busca demonstrar por qual razão as toalhas industriais e os veículos devem ser considerados insumos do seu processo produtivo, mesmo tendo conhecimento de que a decisão do STJ determina que a caracterização de um bem como insumo depende de uma análise casuística, com base em cada processo produtivo. Ou seja, um determinado bem pode ser insumo em uma indústria, mas não ser em outra, a depender do processo produtivo de ambas.

O recurso limita-se a afirmar que *“todos os custos de comercialização e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na consecução de seus objetivos sociais são insumos, inclusive aqueles valores despendidos com aluguéis de terreno para estacionamento, toalhas industriais e veículos, arbitrariamente glosados pela Autoridade Fiscal”*.

Além disso, afirma também que *“o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem atribuído o delineamento de insumo previsto nos artigos 290 e 299, do RIR/99, para conceituação de insumos na apuração de créditos presumidos da contribuição ao PIS e da COFINS”*.

A partir destas duas afirmações, que sustentam sua defesa, observa-se que o contribuinte conceitua insumo com base na chamada “orientação ampliada”, que aproxima o conceito de insumo da legislação que estabelece os custos dedutíveis para fins de IRPJ, tese expressamente refutada pelo STJ, que adotou a “orientação intermediária”. Logo, improcedentes tais argumentos.

Da mesma forma, assiste razão à Fiscalização e à DRJ ao afirmarem que “veículos” **não podem** ser equiparados a “máquinas e equipamentos”, a fim de atrair a incidência da regra do art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003. São bens de natureza completamente distintas. Máquinas e equipamentos são guindastes, bombas, motores, centrífugas, etc, e não carros e demais veículos automotivos.

Contudo, em *obter dictum*, discordo da decisão *a quo* em relação à impossibilidade de aluguel de veículos gerar crédito por não ser bem ou serviço. Apesar do quanto decidido pelo STF no julgamento do RE 116.121, deve-se ter em mente que, da mesma forma como as receitas tributáveis pelas contribuições não estão limitadas à venda de bens e/ou serviços, sendo todas aquelas decorrentes da atividade empresarial, os

custos geradores de créditos são aqueles que atendam aos critérios estabelecidos pelo STJ, mesmo não tendo natureza de aquisição de bens ou serviços.

A negativa de crédito em relação ao custo de aluguel de veículos enquanto insumo do processo produtivo se dá, a meu ver, por carência probatória, uma vez que o contribuinte não demonstrou de que forma estes custos seriam essenciais e relevantes, nada tendo a ver com sua natureza.

No entanto, em relação às toalhas industriais, entendo que seja possível sua caracterização como insumo, apesar do contribuinte não ter feito tal demonstração, pois sua natureza não deixa margem a dúvidas. Trago à colação trechos de sites da internet especializados na matéria, definindo o que são “toalhas industriais” e suas aplicações:

i) <http://rotovic.com.br/serviciosrotovic/toalhas-industriais/>

As toalhas industriais são feitas para substituir trapos ou estopas na limpeza de sujeiras como graxa, óleo, tintas, vernizes, solventes etc. São utilizadas para todo o tipo de indústria para limpeza e principalmente para eliminar a preocupação com a destinação dos resíduos.

Disponibilizamos medidas variáveis para atender sua necessidade, a mais solicitadas são:

40×40

80×40

80×80

BENEFÍCIOS :

Livre de passivo ambiental;

Redução de estoque imobilizado;

Sem custos com descarte de resíduos;

Praticidade no gerenciamento;

Mensalidade fixa (de acordo com o contrato).

ii) <https://www.renova.com.br/toalhas-industriais-sustentaveis.php>

Toalhas industriais - Recicláveis Renova

Substitutas ecológicas do trapo e da estopa, eliminando a formação de resíduos sólidos nas empresas.

- Ideal para uso na manutenção de máquinas e equipamentos.
- Reduz a formação de resíduos sólidos.
- Serviço de locação com trocas periódicas.
- Toalhas em tecido 100% algodão, mais absorventes.

- Toalhas com tecidos especiais "Dust Clean", para uso em cabines de pintura.

iii) http://www.resitex.ind.br/pt_BR/toalhas-industriais/

Toalhas industriais

As toalhas industriais são um produto fabricado especificamente para limpeza de peças, máquinas e equipamentos em diversos setores da indústria.

Fabricado em fios de 100% algodão, que garantem excelente absorção, tem tamanhos padronizados de aproximadamente 40x40cm e, podem ser fabricados em diversas cores, sendo o mais comum na cor azul e branca.

As toalhas industriais podem ser usadas para limpeza e posteriormente descarte, ou ainda, serem fornecidas através de locação, onde efetuamos a entrega e a coleta as toalhas utilizadas para recuperação ou a devida destinação das mesmas.

A Resitex Estopas e Panos oferece opções de toalhas e é possível verificar em nossa página de produtos maiores detalhes das opções que oferecemos, com excelente qualidade e performance no uso.

Portanto, sendo material tipicamente utilizado nos mais variados processos produtivos, mesmo que indiretamente, e sendo relevante para este, por possibilitar a limpeza dos equipamentos, sem a qual estes fatalmente poderiam apresentar problemas em seu funcionamento, entendo que pode ser caracterizado como insumo.

Pelo exposto, dou provimento ao pedido apenas em relação ao crédito sobre toalhas industriais.

IV – DA SUPOSTA EXISTÊNCIA DE BASES DE CÁLCULO EM DUPLICIDADE E SEM OS RECOLHIMENTOS DAS RESPECTIVAS CONTRIBUIÇÕES: OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Alega o recorrente que, em seu entendimento, faltou à Autoridade Fiscal averiguar mais a fundo todo o contexto fático peculiar ao presente caso, de modo que houve neste ponto ofensa ao princípio da verdade material.

Sustenta que não restou comprovada a alegação da Autoridade Fiscal no sentido de existir base de cálculo em duplicidade, bem como não pode esta utilizar como fundamento para a glosa de crédito o fato de não ter encontrado o respectivo recolhimento das contribuições, sem exaurir efetivamente todos os meios existentes necessários para a averiguação dos fatos, em flagrante ofensa ao princípio da verdade material.

A decisão recorrida teve a seguintes fundamentação:

No caso, a defendente alega que determinados créditos de PIS e Cofins, oriundos de importações, foram indevidamente glosados, não havendo comprovação da existência de sua duplicidade e ausência de pagamento pela fiscalização.

Verifica-se, no entanto, não ter procedência a alegação de que ele não teria sido respeitado, pois o auditor fiscal, para a apuração dos créditos da contribuinte,

intimou-a a apresentar documentos e esclarecimentos que foram todos analisados.

Na planilha presente às fls. 2.719 a 2.721, por exemplo, a fiscalização relacionou uma a uma as notas fiscais do mês de outubro/2008 aceitas para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, vinculadas a aquisições de insumos no exterior. Foram detalhados o número da declaração de importação, nota fiscal, mês, valor, fornecedor, CFOP, valores de PIS e COFINS recolhidos, dentre outros, bem como a base de cálculo total do mês e contribuições passíveis de ressarcimento. Segue abaixo a totalização extraída do relatório:

	BC	COFINS	PIS
out/08 Total		2.221.038,32	169.258,47
			36.647,14

Do DACON enviada para o mês de outubro/2008, constatamos que o montante informado pela contribuinte na linha 02. Bens utilizados como insumos, da ficha 06B - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Importação Regime Não-Cumulativo, totaliza R\$2.966.115,15.

Ficha 06B - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Importação Regime Não-Cumulativo			
Discriminação	Vinculados à Receita		
	Tributada no Mercado Interno	Não tributada no Mercado Interno	de Exportação
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%			
01. Bens para Revenda	0,00	0,00	0,00
02. Bens Utilizados como Insumos	0,00	1.461.650,52	1.504.464,63
03. Serviços Utilizados como Insumos	0,00	0,00	0,00

Oras, desse simples cotejo identificamos a base de cálculo desconsiderada pela autoridade fiscal: R\$ 745.076,83.

Se a contribuinte confrontar a planilha de notas cujo crédito foi considerado, com aquela por ela enviada no início da fiscalização, ou até mesmo constantes de sua base de dados, relacionando todas as notas fiscais de importação geradoras de crédito, irá facilmente chegar às notas em que este último fora glosado.

Nessas circunstâncias, não há ofensa ao princípio da verdade material, tendo a fiscalização identificado as notas fiscais passíveis de gerarem créditos não-cumulativos. Já a contribuinte, trouxe apenas alegações, não juntando qualquer elemento idôneo que comprove o que fala, o que viola a regra jurídica de que a prova compete àquele que alega o fato.

Portanto, devem ser mantidas as glosas referentes aos créditos de PIS/Pasep e Cofins importação, conforme consignado no relatório fiscal.

O Relatório Fiscal indica de onde foram obtidos os valores em duplicidade, à fl. 2786:

9.8. A Fiscalização verificou que os recolhimentos contidos na planilha do CD nº 03 (DOC026) não estavam completos ao compará-los com os recolhimentos contidos nos bancos de dados da RFB (DOC005) no período de 01/10/2008 a 30/06/2009. A Fiscalização utilizou então os dados de recolhimentos apurados a partir dos bancos de dados da RFB para verificar se as bases de cálculo de

créditos listadas pelo contribuinte no CD nº 02 (DOC020) estavam corretas. Apenas algumas poucas DI não tiveram suas bases de cálculo de créditos validadas. Foram glosadas bases de cálculo por motivo de estarem em duplicidade, por não terem sido encontrados os respectivos recolhimentos ou pelo fato do crédito não se referir, em princípio, ao período fiscalizado.

Nesse contexto, observa-se que o recorrente não conseguiu demonstrar os equívocos alegados, nem conseguiu se contrapor aos argumentos da Fiscalização, limitando-se a uma defesa genérica, quando poderia ter remontado as bases de cálculo e, assim, identificar as alegadas falhas da acusação.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

Quanto aos créditos sobre despesas com fretes, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

O i. Relator nega o direito ao crédito sobre o frete nas aquisições de matéria-prima por entender não haver suporte legal a tal pleito quando analisado de forma isolada. Entende que a previsão constante do art. 3º, incisos II e IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 limita-se ao na operação de venda e na aquisição dos insumos.

Destaca que

a lei expressamente concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido. Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”.

De acordo com estes mesmos critérios de interpretação, conceder o crédito sobre fretes nas operações de aquisição/compra por considerar este item como incluso no inciso II do art. 3º, referente a bens e serviços utilizados como insumo, não faz qualquer sentido. Ora, se os fretes fossem insumos de produção, seria dispensável criar um inciso específico para “fretes nas operações de venda”, como ocorre com o inciso IX do mesmo art. 3º, pois ele já estaria incluso no inciso II, o que tornaria o inciso IX “inútil”. Além disso, como já discutido alhures, os fretes na aquisição/compra ocorrem antes de iniciado o processo produtivo, sendo despesas logísticas/administrativas, não possuindo natureza de “insumo”.

Conclui afirmando, com fundamento no art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), que “o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos” e que o contribuinte deve “acrescer o valor deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins”.

Lastreia seu entendimento no voto do Min. Mauro Campbell Marques nos Recursos Especiais nº 1.632.310/RS e 1.221.170/PR. Traz à colação precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região; da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e das turmas ordinárias deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em que pesem os argumentos do i. Relator, dele divirjo pelos fundamentos que passo a explicitar:

Verifica-se dos autos que a Autoridade Fiscal glosou os créditos de frete da Recorrente por considerar que os custos com frete incidente na aquisição de insumos integram o custo dos referidos bens adquiridos para industrialização ou das industrializações por encomenda; bem como que os bens para industrialização e as industrializações por encomenda adquiridos pelo contribuinte estão sujeitos à alíquota zero e não dão direito a créditos, e, conseqüentemente, as despesas com frete nestas operações não geram crédito para o contribuinte.

In casu, razão assiste à Recorrente.

A legislação regente das contribuições em tela é clara ao dispor no art. 3º, inciso II:

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

(...)

II - bens e **serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi

O frete é um serviço e suas despesas são relevantes e essenciais ao desenvolvimento das atividades da Recorrente. O seu crédito não está condicionado ou diretamente relacionado ao crédito dos produtos transportados, razão pela qual os créditos relativos a produtos sujeitos à alíquota zero transportados não podem ser objeto de glosa pela Fiscalização.

Neste sentido foi o entendimento desta Turma no Acórdão n.º 3402-009.434, da relatoria do I. Conselheiro Pedro Sousa Bispo:

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS

não cumulativos.

Do voto do Relator colho o seguinte trecho:

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

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. (Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos. (Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Com estes fundamentos, considerando a essencialidade e relevância das despesas relativas ao frete no desenvolvimento das atividades da Recorrente, divirjo do i. Relator e dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa destas despesas.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i.1) manter a glosa com relação aos itens (i.1.1) créditos extemporâneos, (i.1.2) créditos sobre aquisições sujeitas à alíquota zero, e (i.1.3) existência de bases de cálculo em duplicidade e sem os recolhimentos das respectivas

contribuições; e (i.2) reverter a glosa com relação aos créditos (i.2.1) sobre toalhas industriais e (i.2.2) sobre despesas com fretes.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator