



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.001036/2005-98
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.971 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BUNGE ALIMENTOS S/A

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

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

FRETE DE BEM ADQUIRIDO PARA REVENDA. CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. POSSIBILIDADE.

Cabe reconhecer o direito ao crédito de PIS não cumulativo sobre os custos com fretes pagos as pessoas jurídicas no transporte de mercadorias a serem comercializadas com incidência das contribuições, desde que tais eventos não se enquadrem nas hipóteses de vedação de constituição do r. crédito. No caso vertente, o reconhecimento ao direito considerou que tais fretes, além de comporem o custo de aquisição e serem essenciais, foram comprovadamente utilizados na atividade do sujeito passivo.

O custo de frete do transporte do bem adquirido para revenda - do vendedor até o sujeito passivo gera o direito ao crédito das contribuições, pois, além de ser essencial à sua atividade ao se aplicar o teste de subtração, inegável que englobaram o custo de aquisição.

INCLUSÃO DO ICMS NO VALOR DO ESTOQUE DE ABERTURA. CRÉDITOS PRESUMIDOS

O § 3º do art. 8º da IN SRF nº 404/04 dispõe, expressamente, que o ICMS integra o valor dos estoques, para fins de cálculo dos créditos básicos. Como este ato normativo também disciplina o cálculo do crédito presumido sobre o estoque de abertura em 01/02/14 (art. 26), para determinar sua base de cálculo, há que se adotar o critério aplicável ao crédito básico, isto é, com a inclusão do ICMS no valor dos estoques.

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

CRÉDITOS. FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE

As Pessoas Físicas não são contribuintes da COFINS. Portanto os bens adquiridos não sofreram incidência dessas Contribuições nas etapas anteriores. Assim, se os bens adquiridos para revenda não geram direito ao crédito, por consequência, o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora. O mesmo tratamento deve ser aplicado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.

CRÉDITOS. ADIANTAMENTO. NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. AQUISIÇÕES PARA ENTREGA FUTURA. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com aquisições de insumos para entrega futura não geram créditos da contribuição na data de emissão da nota fiscal de simples faturamento e sim no mês da emissão da nota fiscal da efetiva entrega dos produtos no estabelecimento do contribuinte, quando, de fato, ocorre o fato gerador da contribuição.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, sobre a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas, nos seguintes termos: (1) fretes pagos na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma – por voto de qualidade, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento; (2) fretes pagos na aquisição de insumos a pessoas físicas – por voto de qualidade, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento; (3) fretes pagos na aquisição de produtos com o fim específico de exportação – por voto de qualidade, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora),

Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento; (4) fretes pagos na aquisição de produtos para revenda – por maioria de votos, negou-se provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento; (5) valor das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura – por voto de qualidade, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento; (6) créditos presumidos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor do ICMS computado no preço de aquisição do estoque de abertura – por maioria de votos, negou-se provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento e (7) créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DACON – por voto de qualidade, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão n.º 3301-005.613, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu parcial provimento, para acatar os créditos relativos às notas fiscais de compra de bens para revenda n.º 12960, 12961 e 8228; os créditos relativos aos conhecimentos de transporte n.º 25451 e 25453; às notas fiscais de serviços de transporte n.º 218896, 226108, 228677, 128908, 13.078 e 13.933; os créditos relativos às notas fiscais de compras para industrialização n.º 18938, 993, 929, 928, 934, 397, 19056, 077 e 047; os créditos relativos aos ajustes nos preços da soja; os créditos relativos a compras de produtos com fim específico de exportação; os créditos relativos aos fretes em compras de pessoas físicas para revenda; os créditos relativos ao frete na transferência de produtos entre estabelecimentos da

recorrente; e os créditos relativos ao ICMS computado no custo de aquisição dos produtos integrantes do estoque de abertura de 01/02/04.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROVAS APRESENTADAS INTEMPESTIVAMENTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE

Não há cerceamento do direito de defesa e, por conseguinte, causa à nulidade, quando o contribuinte não apresenta provas de que ocorreu um dos eventos previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que justificariam a apresentação intempestiva de provas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. CONTAGEM DO PRAZO. RETIFICAÇÃO DA PER/DCOMP.

A partir de 01/01/97, a compensação de créditos passíveis de restituição ou compensação passou a ter como fundamento legal o art. 74 da Lei nº 9.430/96, que, em seu §14, dispôs que a RFB disciplinaria a questão.

E o § 2º do art. 29 c/c o art. 60 da IN SRF nº 600/05 dispõe que a contagem do prazo para homologação tácita dar-se-á a partir da data da protocolização da DCOMP retificadora, uma vez que esta substitui a original, para todos os fins legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

AJUSTE DE PREÇO. DIREITO AO CRÉDITO

O "ajuste do preço" foi pago e contabilizado como parte integrante do custo dos estoques de soja, sob a sistemática da não cumulatividade. E integrou o preço de venda, sobre o qual incidiu a COFINS não cumulativa. Há o direito ao crédito, porque o pressuposto é o de que tal custo formou o preço da venda futura, também sob regime não cumulativo. Negar o direito ao crédito sobre os

valores dos "ajustes dos preços da soja" seria afrontar o princípio da não cumulatividade sob o qual se funda a Lei nº 10.833/03.

FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. DIREITO AO CRÉDITO

O frete integra o custo de aquisição do produto. E se o frete sofreu tributação pela COFINS, há direito ao crédito, a despeito do fato de o produto transportado não sofrer tributação.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DIREITO AO CRÉDITO

O frete incorrido no transporte de insumos entre estabelecimentos da empresa integra o custo de aquisição (inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03) e, portanto, gera direito ao crédito. Outrossim, também o incorrido no transporte de produtos acabados, pois está inserido no custo total do frete para a entrega do produto ao cliente, cujo direito está previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

INCLUSÃO DO ICMS NO VALOR DO ESTOQUE DE ABERTURA. CRÉDITOS PRESUMIDOS

O § 3º do art. 8º da IN SRF nº 404/04 dispõe, expressamente, que o ICMS integra o valor dos estoques, para fins de cálculo dos créditos básicos. Como este ato normativo também disciplina o cálculo do crédito presumido sobre o estoque de abertura em 01/02/14 (art. 26), para determinar sua base de cálculo, há que se adotar o critério aplicável ao crédito básico, isto é, com a inclusão do ICMS no valor dos estoques.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma;
- Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de insumos a pessoas físicas;

- Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de produtos com o fim específico de exportação;
- Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de produtos para revenda;
- Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura;
- Possibilidade de tomada de créditos presumidos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor do ICMS computado no preço de aquisição do estoque de abertura;
- Possibilidade de tomada de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DACON.

Em despacho às fls. 1108 a 1120, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o referido acórdão, ressurgindo com a discussão acerca do prazo decadencial de tributos sujeito a lançamento por homologação, sem que a DCOMP retificadora reabra o prazo de início da contagem.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional forma apresentadas pelo sujeito passivo, reforçando a negativa de provimento pelos precedentes deste órgão e requerendo a manutenção da decisão *a quo* na parte admitida.

Em Despacho às fls. 1198 a 1203, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Agravo foi interposto contra o despacho que negou seguimento ao Recurso Especial do sujeito passivo; mas, em despacho de agravo às fls. 1227 a 1230, o agravo foi rejeitado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso deva ser conhecido, eis que atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho de admissibilidade às fls. 1198 a 1203.

Ventiladas tais considerações, em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, conluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, peço vênias, para transcrever o impecável voto do Ministro Humberto Gomes de Barros quando da apreciação de Agravo Regimental em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional - Resp 382.736-SC (2001/0155744-8) - que nos faz refletir sobre a responsabilidade de se criar e defender durante um certo tempo jurisprudência favorável ou desfavorável ao sujeito passivo (Grifos Meus):

"MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS: O fundamento da pretensão revocatória da Súmula é o de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado que a Lei Complementar no 70/91, embora formalmente complementar, substancialmente, seria lei ordinária, suscetível de revogação sem o quorum especial, necessário à criação de nova lei complementar. O tema é a âncora - como está na moda dizer - daqueles que entendem que a

nossa Súmula foi infeliz. Colaborei na formação da Súmula. Continuo, data vênha, convicto de que agimos acertadamente, ao sumular o Meditei sobre o tema, e consolidei minha certeza de que o tema é de nossa alçada. O próprio Supremo Tribunal Federal proclamou que o conflito entre lei ordinária e lei complementar trava-se no plano da infraconstitucionalidade. Trago comigo o Agravo no Recurso Extraordinário no 274.362, no qual, o Supremo Tribunal Federal, não conheceu recurso extraordinário envolvendo conflito entre normas de lei complementar e de lei ordinária. Então, a competência é nossa.

Recurso Especial no 221.710/RJ, em que o STJ indicou o rumo do Poder Judiciário brasileiro:

Meu entendimento assenta-se na ementa felicíssima do Recurso "A Lei Complementar no 70/91, em seu art. 6o, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1o do Decreto-lei no 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades.

- A isenção concedida pela Lei Complementar no 70/91 não pode ser revogada pela Lei no 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis. não afeta a isenção concedida pelo art. 6o, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda."

A orientação partiu da Segunda Turma. O acórdão foi lavrado pelo Sr. - A opção pelo regime tributário instituído pela Lei no 8.541/92 Ministro Francisco Peçanha Martins. Dele participaram o Ministro-Relator, a Ministra Eliana Calmon e os Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina. Para mim, essa é a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e pelos contribuintes.

Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do Direito, que temos

notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.

Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.

Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança. Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.

Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário.

Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.

O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos.

Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:

"PROCESSUAL - STJ - JURISPRUDÊNCIA - NECESSIDADE

O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la." (AEREsp 228432).

Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula no 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Crentes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.

Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.

Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus.

O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados.

Peço venia para acompanhar o Ministro Peçanha Martins.

Com essas considerações e louvando-me nesse precedente da lavra do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, peço vênias ao eminente Ministro-Relator para aderir à divergência."

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“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;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

“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 nº10.485, 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (in *"Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS"*, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
(Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;** (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;***

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que,

se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *ínterim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinados à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial

*perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. Recurso especial provido.”

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênica, para transcrever a ementa do acórdão:

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

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

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e

10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Com esse conceito, passo a discorrer sobre as matérias suscitadas em recurso, quais sejam:

1. Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma;
2. Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de insumos a pessoas físicas;
3. Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de produtos com o fim específico de exportação;
4. Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de produtos para revenda;
5. Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura;
6. Possibilidade de tomada de créditos presumidos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor do ICMS computado no preço de aquisição do estoque de abertura;
7. Possibilidade de tomada de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DACON.

Quanto à 1ª matéria - possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, adianto meu voto pela negativa de provimento nessa parte, eis que concordo com a decisão do acórdão recorrido. Para tanto, recordo que essa turma já enfrentou esse tema – o que peço licença para trazer o acórdão 9303-010.147 (do mesmo contribuinte), que consignou a seguinte ementa:

“CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive remessa para depósito fechado e armazém geral, conforme art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. [...]”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo **“operação” de venda, e não frete de venda**. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Sendo assim, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nessa parte.

Em relação à 2ª, 3ª e 4ª matéria, qual seja, possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de insumos a pessoas físicas, sobre os fretes pagos na aquisição de produtos com o fim específico de exportação e sobre os fretes pagos na aquisição de produtos para revenda, entendo da mesma forma que o acórdão recorrido. Para tanto, recorro o acórdão 9303-007.513:

“[...]

FRETE DE BEM ADQUIRIDO PARA REVENDA. CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. POSSIBILIDADE.

Cabe reconhecer o direito ao crédito de PIS não cumulativo sobre os custos com fretes pagos as pessoas jurídicas no transporte de mercadorias a serem comercializadas com incidência das contribuições, desde que tais eventos não se enquadrem nas hipóteses de vedação de constituição do r. crédito. No caso vertente, o reconhecimento ao direito considerou que tais fretes, além de comporem o custo de aquisição e serem essenciais, foram comprovadamente utilizados na atividade do sujeito passivo.”

Ainda que a aquisição do bem tenha sido de pessoa física, o frete foi pago para a pessoa jurídica, e sendo essencial à atividade, há que se gerar crédito de PIS e Cofins. O custo de frete do transporte do bem adquirido para revenda – do vendedor até o sujeito passivo gera o

direito ao crédito das contribuições, pois, além de ser essencial à sua atividade ao se aplicar o teste de subtração, inegável que englobaram o custo de aquisição.

Quanto à outra matéria, recorro o acórdão 9303-007.593:

“[...]

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte. É de se atentar, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. [...]”

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Sendo assim, nego provimento ao Recurso Especial em relação aos itens mencionados.

Quanto à 5ª matéria, qual seja, possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura, por terem sido legítimas as operações, manifesto minha concordância em admitir o crédito sobre os complementos dos preços, tal como exposto no acórdão recorrido. O que nego provimento nessa parte. Ora, há o direito ao crédito, porque o pressuposto é o de que tal custo formou o preço da venda futura, também sob regime não cumulativo. Solução Consulta 507

E, em relação à 6ª matéria, qual seja, possibilidade de tomada de créditos presumidos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor do ICMS computado no preço de aquisição do estoque de abertura, adianto meu entendimento por negar provimento, eis:

“[...]”

A recorrente contesta com os seguintes argumentos:

- o "Ajuda" do DACON 1.1 dispõe que o ICMS integra o custo de aquisição, base cálculo do crédito; e*
- o conceito de "custo de das mercadorias" revendidas, para fins de IRPJ (art. 289 do RIR/99), difere do conceito de "valor do estoque" (§1º do art. 11 da lei nº 10.637/02), sendo que, este último, é o valor pago.*

Assiste razão à recorrente.

Adota-se a interpretação sistemática no âmbito tributário, entre outras circunstâncias, quando a legislação de um tributo menciona determinado instituto, porém sem conceituá-lo.

Entretanto, isto não se verifica nesta controvérsia.

A IN SRF nº 404/04, que contém as instruções para aplicação da Lei nº 10.833/03, no § 3º do art. 8º, dispõe, expressamente, que o ICMS integra o valor dos estoques, para fins de cálculo dos créditos básicos.

Como a IN SRF nº 404/04 também disciplina o cálculo do crédito presumido

(art. 26), por certo há que se determinar sua base de cálculo, adotando o critério aplicável ao crédito básico, isto é, com a inclusão do ICMS no valor dos estoques.”

E, quanto à última - possibilidade de tomada de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DACTON, antecipo meu entendimento por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

O acórdão que adoto como fundamento é o de nº 9303-008.635, assim ementado:

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

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

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACTON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacton por parte do contribuinte.”

Naquela ocasião, restou decidido, nos termos do voto da nobre conselheira Érika Camargos Autran:

“[...]

E também, entendo, complementando a decisão acima, que não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacton antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacton (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis,

dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

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

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

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

ASSUNTO: Obrigações Acessórias EMENTA:

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

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

A matéria, também, já foi enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior onde foi decidido pela possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. O voto vencedor do Acórdão da lavra do Ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro detalha a posição adotada pela maioria, e peço vênica para incluir e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

Recordo o decidido em acórdão n.º 9303006.248 e no acórdão n.º 9303004.562, que consignou a seguinte ementa:

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

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

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

Nesses termos, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nessa parte.

Em vista do exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com relação às seguintes matérias: **Possibilidade de tomada de créditos** das contribuições sociais não cumulativas sobre, **a)** os fretes pagos na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma; **b)** os fretes pagos na aquisição de insumos a pessoas físicas; **c)** os fretes pagos na aquisição de produtos com o fim específico de exportação; **d)** o valor das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura e, **e)** tomada de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DACON, como passo a explicar.

a) Fretes pagos - transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa

No recorrido assentou que em deslocamentos de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, o frete pago na aquisição de insumos compõe o custo de aquisição e, como tal, pode ser computado na base de cálculo dos créditos. Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final, o estabelecimento industrial.

No entanto, entendo que deve ser revertida a decisão relativa aos serviços de transportes discutidos neste tópico, pois a Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do Frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i) primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

No voto condutor do recorrido – “Tópico Glosa 3, restou consignado que, foram glosados os créditos sobre fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente”.

Como se vê, trata-se de frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da Contribuinte e como o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não caracteriza insumo (fase pós produção) e, conforme o Parecer Cosit nº 05 de 2018, não gera direito ao crédito. Assim, a glosa do crédito referente aos gastos com esses Fretes, devem ser mantidas.

Em vista do acima exposto, deve ser **dado** provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nesta matéria.

b) Fretes pagos na aquisição de insumos a Pessoas Físicas

No voto do Acórdão recorrido, restou consignado que, “(...) A fiscalização glosou créditos de COFINS relativos a despesas com **fretes para transporte de soja adquirida de pessoa física** inicialmente para aplicação na produção, porém redestinada para revenda (exportação). A vedação legal ao registro de crédito neste tipo de compra de soja se estenderia ao frete, uma vez que compõe o custo de aquisição do produto.

Como é cediço, a compra da soja de pessoa física não dá direito a crédito, por força do inciso I do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Infere-se que a vedação decorre do fato de a operação não ser tributada pela COFINS.

Nesse caso o crédito da não-cumulatividade é concedido sobre o bem adquirido para revenda. Portanto se o bem adquirido para revenda foi onerado na fase anterior pelas contribuições, a lei permite que se aproprie desse crédito. Nessa situação o frete utilizado para

aquisição desse bem, embora não seja insumo – conceito dissociado da atividade comercial, gera direito ao crédito por integrar o seu custo de aquisição. Se, no caso, o bem adquirido não for onerado pelas contribuições, tanto o bem como o seu frete não geram direito ao crédito.

E, é de conhecimento notório que as Pessoas Físicas não são contribuintes do PIS e da COFINS. Portanto os bens adquiridos não sofreram incidência dessas Contribuições nas etapas anteriores. Assim, se os bens adquiridos para revenda não geram direito ao crédito, por consequência, o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

Portanto, assiste razão à Fazenda Nacional e deve ser **dado provimento** ao recurso da Fazenda Nacional nesta parte.

c) Fretes pagos na aquisição de produtos com o fim específico de Exportação (Fex)

Consta no "Relatório de Auditoria Fiscal" (fl. 354) que a recorrente também atuava como Comercial Exportadora. E os produtos que adquiria com o fim específico de exportação não estavam sujeitos à incidência da COFINS, por força do inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003. Assim sendo, a Fiscalização entendeu que também não podia registrar créditos sobre os fretes incorridos na aquisição dos produtos.

Em relação à glosa dos créditos decorrentes dos fretes vinculados às exportações de produtos de terceiros, ou seja, adquiridos com o “fim específico de exportação”, inexiste amparo legal para se aproveitar créditos sobre tais gastos.

Assim, as despesas de fretes sobre vendas só geram crédito conforme disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, no caso previsto nos seus incisos I e II, não incluída aí a exportação de mercadorias adquiridas com essa finalidade específica (exportação), cujo vendedor é quem tem o direito a fruir o crédito nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

É certo que todos os créditos da COFINS relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria e, por esta razão, o adquirente e exportador direto da mercadoria não pode se creditar da COFINS, por força do que dispõe §1º e 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo reproduzidos:

“Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III- vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§1º Na hipótese deste artigo, **a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito** apurado na forma do art. 3º, para fins de:

(...)

§4º **O direito de utilizar o crédito de acordo com o §1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias** com o fim previsto no inciso III do *caput*, **ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados** à receita de exportação.” (Grifei)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Desta forma, no tocante ao crédito da COFINS, assiste razão à Fazenda Nacional e, no caso, o FRETE deve seguir a natureza das mercadorias. O aproveitamento de créditos

vinculados a tais mercadorias é vedado expressamente, nos termos do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, citados e transcritos anteriormente.

Ante ao acima exposto, deve ser **dado provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para esta matéria.

d) Valor das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura

Essa matéria foi objeto de julgamento por esta 3ª Turma da CSRF e restou decidida, conforme consta do **Acórdão nº 9303-007.629**, de 20/11/2018, cujos termos e fundamentos adoto neste voto como razões de decidir, os quais transcrevo a seguir:

A Lei nº 10.833, de 2003, que trata da COFINS, não cumulativa, assim dispõe:

"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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

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

(...)."

Segundo, o inciso I do § 1º do art. 3º, citados e transcritos, o crédito deve ser calculado e aproveitado sobre os insumos (bens) adquiridos no mês, ou seja, quando são faturados e recebidos no estabelecimento industrial do contribuinte.

A Solução de Consulta nº 50 de 2004, assim dispõe sobre o crédito na operação de compra futura:

"Ementa: OPERAÇÕES COMPRA FUTURA. MOMENTO DO CRÉDITO.

Nas **operações de compra futura, o crédito a ser descontado** da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, calculado em relação ao valor de aquisição da matéria prima utilizada na produção, **deve ser efetivado quando da entrega dessa matéria prima no estabelecimento da adquirente, momento em que se dá a transferência da propriedade** e, conseqüentemente, quando ocorre a efetiva aquisição de tal mercadoria. (Grifei)

Esse entendimento teve como fundamento o art. 1.267 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. novo Código Civil, segundo o qual, a transferência de propriedade da mercadoria adquirida dá-se somente no momento da tradição, ou seja, no momento em que a mercadoria é entregue ao adquirente.

O art. 410 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 1.212/2010, ao tratar da nota fiscal, assim dispõe:

"Art. 410. É facultado emitir nota fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, salvo se houver destaque do imposto, o que tornará obrigatória a sua emissão.

Art. 411. Fora dos casos previstos neste Regulamento e na legislação estadual, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.

Na operação de venda para entrega futura, o vendedor comercializa uma dada mercadoria, mas não a entrega no momento da emissão da nota fiscal, ou seja, da realização do negócio, produzindo-a ou ficando com ela para entrega futura, no prazo acertado com o adquirente. Nessa operação, a entrega não ocorre de imediato e sim em momento posterior.

Registra-se que a emissão de Nota Fiscal, Modelos 1, 1A ou 55 (NF-e) para documentar o faturamento da venda realizada antes da entrega física da mercadoria ao comprador é opcional, tanto pela legislação do ICMS como pela do IPI. Assim, a emissão desse documento e/ ou do pagamento antecipado não caracterizam, por si só, fato gerador de ambos os impostos. O mesmo ocorre, em relação à COFINS.

O regime de competência somente aceita o crédito quando do recebimento do bem. Assim, o crédito sobre as aquisições de insumos (bens) para entrega futura, somente deve ser apropriado, na data de suas entradas efetivas no estabelecimento do contribuinte, mediante a nota fiscal de compra.

Portanto, deve ser **dado provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, devendo ser revertido a decisão recorrida nesta parte, não cabendo o crédito sobre os valores das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura.

e) Tomada de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DACON.

Conforme relatado, o Contribuinte fez uso de créditos extemporâneos de PIS e da COFINS não-cumulativos, sem a necessária retificação da DACT.

No entanto, entendo que a autorização de aproveitamento de créditos extemporâneos da COFINS não cumulativa, só seria permitido se o contribuinte tivesse retificado suas Declarações (DACT e DCTF) relativas aos períodos de apuração originários dos créditos, conforme passo a explicar.

Esta matéria, já foi objeto de recente discussão por esta 3ª Turma ao julgar o PAF nº 10580.731563/2013-46, que registra meu posicionamento e desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme decisão consubstanciada no **Acórdão nº 9303-010.080**, de 23/01/2020, sendo designado para redigir o Voto Vencedor o *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, a qual me filio e as adoto como fundamentos para decidir, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784, de 1999, por se tratar de matéria idêntica:

“(…) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos respectivos DACT e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...).

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

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.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

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.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

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
(...).

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.

(...).

§ 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.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

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

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DACONs apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

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

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DACON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto para esse aproveitamento seria necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização.

Correto o entendimento exarado pelo ilustre *ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra*, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

"(...) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, 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 utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)”.

Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre *ex-conselheiro e ex-presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF*, Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:

"(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.

Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que relembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)”.
Registro, também, o raciocínio empreendido pelo ilustre *ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento* proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

“(…) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.

Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação”.

Este é o entendimento prevalente nos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão nº 9303-011.780, de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do *Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire* e Acórdão nº 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do *Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas*.

Conclusão

Posto isto, voto por **dar provimento parcial** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para decidir **que não cabe a tomada de créditos** das Contribuições Sociais não cumulativas, sobre, **a)** os fretes pagos na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma; **b)** os fretes pagos na aquisição de insumos a pessoas físicas; **c)** os fretes pagos na aquisição de produtos com o fim específico de exportação; **d)** o valor das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura e, **e)** tomada de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DACON.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos