



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.001475/2005-09
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.973 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 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. CUSTO DE AQUISIÇÃO. 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, desde que tais eventos não se enquadrem nas hipóteses de vedação de constituição do 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.

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições sociais na sistemática de apuração não-cumulativa.

AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.637/02, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, vedou, de modo expresso, o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

PRODUTO SEM DIREITO A CRÉDITO. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Se para o produto transportado (mercadorias adquiridas de pessoas físicas, mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação etc) é vedado o direito de dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, pelo mesmo motivo, tal vedação também se estende aos gastos como frete relativos à

operação de transporte dos referidos produtos, que a eles se agregam como custo de produção.

COMPRA DE INSUMOS. REMESSAS FUTURAS. COMPLEMENTO DE PREÇO. DIREITO DE CRÉDITO.

Em operações de compra de insumos com preço a fixar, não se admite a tomada de crédito sobre os complementos das remessas que não geravam direito aos créditos, seja porque feitas no regime da cumulatividade, seja porque, embora remetidas no regime da não-cumulatividade, não se caracterizaram como insumos passíveis de gerarem crédito.

CRÉDITOS DE COFINS. ESTOQUE DE ABERTURA. BASE DE CÁLCULO. ICMS. INCLUSÃO. POSSIBILIDADE.

O § 3º do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004 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.

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.

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, 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, 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, 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 (relator), 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, 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 (relator), que lhe deu provimento e (7) créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DAICON – por voto de qualidade, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, 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)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

(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 de divergência, apresentado pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 3301-005.614, de 25/01/2019, o qual possui a seguinte ementa quanto à matéria controvertida:

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.

A Fazenda Nacional, em seu apelo especial (fls. 726/797), insurge-se em relação aos seguintes itens, com arrimo nos respectivos arestos paradigmáticos que entende provar a divergência jurisprudencial, conforme resumido no juízo de prelibação:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMA
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	3403-003.163 3401-001.692
2.	possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de insumos a pessoas físicas	3403-003.163 3301-000.424
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	3403-003.163 3302-003.212
4.	possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na aquisição de produtos para revenda	3403-003.163
5.	possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das notas fiscais complementares do preço, em aquisições para entrega futura	3403-003.163 3302-003.212
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	3403-002.681
7.	possibilidade de tomada de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas sem a prévia retificação do DACON	3301-001.999 3302-005.190

O recurso da Procuradoria foi admitido em seu todo, nos termos do despacho de fls. 800/812.

Em contrarrazões (fls. 841/887), o contribuinte pede que seja mantido em seu todo o aresto recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Relator.

Conheço do recurso fazendário nos termos em que admitido.

MÉRITO

Passo a analisar o recurso na forma que articulado.

1 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DOS FRETES PAGOS NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Quanto a este item não me alongo. É extensa a jurisprudência recente desta E. Turma de que os valores dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do recurso repetitivo STJ REsp nº 1.221.170/PR e Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, não geram direito a crédito porque posterior ao processo produtivo, eis que não se trata de insumo do mesmo e nem de operação de venda.

Nesse sentido, a título exemplificativo, reporto-me aos arestos 9303-011.357, de 13/04/2021, e 9303-011.184, de 20/01/2021.

Portanto, é de ser provido o especial para reconhecer como devida tal glosa.

2 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE OS FRETES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS A PESSOAS FÍSICAS PARA REVENDA

A Lei nº 10.637/02 que instituiu o não-cumulativo, em seu 3º, § 3º, inciso I, de modo expresso vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas, nos seguintes termos:

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

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos **de pessoa jurídica domiciliada no País;**

Com efeito, é de ser provido o apelo fazendário para restabelecer tal glosa.

3 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE OS FRETES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE PESSOA FÍSICA PARA REVENDA

Igualmente assentada a jurisprudência desta C. Turma de que só há falar-se em crédito de fretes na aquisição de insumos se estes derem margem a creditamento. Ou seja, se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição. Dessarte, se as aquisições de pessoas físicas não geram direito a creditamento, seu acessório, o frete de suas aquisições, igualmente não dão direito ao crédito.

Nesse sentido, aresto 9303-009.578, de 19/09/2019, no qual a recorrida era a ora interessada.

Assim, é de ser provido o recurso para restabelecer tal glosa.

4 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE OS FRETES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

Sobre tal *quaestio* já houve decisão em relação à mesma empresa no aresto 3302-003.212 (PA 13971.005193/2009-04), de 16/05/2016, no qual não foi reconhecido direito a esse crédito, e a empresa em seu apelo especial não se insurgiu (Ac. 9303-008.098, de 20/02/2019) contra tal decisão.

Se sobre o valor do custo de aquisição dos bens para revenda não for permitida a dedução dos créditos das citadas contribuições (bens adquiridos de pessoas físicas ou **com fim específico de exportação, por exemplo**), por ausência de base cálculo, também sobre o valor do frete integrante do custo de aquisição desses bens não é permitida a apropriação dos citados créditos. Neste caso, apropriação de créditos sobre o valor do frete somente seria permitida se houvesse expressa previsão legal que autorizasse a dedução de créditos sobre o valor do frete na operação de compra de bens para revenda, o que, sabidamente, não existe.

Resumindo, como bem asseverou o i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no aresto 9303-006.026, “*Nos termos do art. 5º da Lei 10.637/2002, o direito à manutenção do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep é garantido apenas ao exportador fabricante das mercadorias, que as vende à comercial exportadora*”

Em remate, deve ser restabelecida a glosa sobre fretes de produtos adquiridos com o fim específico de exportação.

5 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE O VALOR DAS NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES DO PREÇO, EM AQUISIÇÕES PARA ENTREGA FUTURA

A decisão recorrida entendeu que 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. Nesses termos reconheceu o direito a crédito.

No período de apuração do crédito pleiteado, a empresa adquiriu produtos (soja e outras commodities) de pessoas jurídicas para revenda, que dependia da fixação do preço definitivo *a posteriori* (modalidade de compra a “preço a fixar”), em que a entrega era feita em várias remessas, com preço unitário provisório, cujo preço definitivo somente era definido no final. Dada essas características, frequentemente, havia complementação do valor a ser pago pela adquirente se o preço final fosse superior aos praticados nas remessas com preços provisórios. Caso contrário, ou seja, se o preço das remessas resultasse superior ao preço definitivo, havia a devolução simbólica de certa quantidade do bem e o acerto financeiro da diferença apurada.

Segundo a fiscalização, no período analisado, a recorrente adquiriu parte das mercadorias (soja e outras commodities) com direito a crédito e outra parte sem direito a crédito

da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, porém, apropriou créditos sobre os valores integrais dos complementos de preço, isto é, sem excluir a parcela dos créditos referente às mercadorias adquiridas sem direito a crédito.

No caso, se não havia amparo legal para apropriar crédito sobre o valor da aquisição desse tipo mercadoria, o valor complementar do preço da operação, pela mesma razão, também não propicia direito a crédito da referida contribuição.

A regra para as contribuições, é o regime de competência.

Assim, é de ser provido o especial para restabelecer tal glosa.

6 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE O VALOR DO ICMS COMPUTADO NO PREÇO DE AQUISIÇÃO DO ESTOQUE DE ABERTURA

A decisão recorrida, ao interpretar a IN SRF nº 404/04, que contém as instruções para aplicação da Lei nº 10.833/03, concluiu que no § 3º do art. 8º há expressa disposição para o cômputo do valor do ICMS no valor dos estoques, para fins de cálculo dos créditos básicos.

Na composição do estoque de abertura a empresa incluiu o ICMS. Com fundamento no art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), o fisco glosou tal valor. Veja-se o teor de tal norma:

“Art.289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

(...)

§3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”

Em contrarrazões alega a recorrida que o “Ajuda” do DACON 1.1 traz orientação de que o ICMS integra o valor dos bens, exceto quando cobrado na condição de substituto tributário. Assim, integrará o valor do estoque, não havendo disposição legal em sentido contrário. E complementa que o disposto do Regulamento do Imposto de Renda não pode se contrapor ao § 1º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002:

“Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a **desconto correspondente ao estoque de abertura** dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o **valor do estoque.**”

Gize-se que a relação entre os dispositivos mencionados (art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda e § 1º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002) é de complementaridade, e não de contraposição. Enquanto este garante o direito ao crédito, o outro explicita como são registrados os valores na escrita fiscal. E não há também oposição em relação ao valor que compõe o estoque e a informação constante do “Ajuda” do DACON, ou a base de cálculo das contribuições.

Portanto, deve tal glosa ser restabelecida.

7 - CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Sobre tal matéria já tive oportunidade de me manifestar quando relatei os arestos 9303-007.510, de 17/10/2018, e 9303-009.739, 11/11/2019. Repiso meus argumentos.

As leis que instituíram o PIS e a Cofins com incidência não cumulativa, assim dispõem quanto ao aproveitamento dos créditos destas contribuições:

Lei nº 10.637, de 30/12/2002

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

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei;

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 (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; [...].

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

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;

...

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

[...].”

Lei 10.833, de 29/12/2003

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

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei; 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; [...];IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; [...]IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

[...].

§ 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:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês; II dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês; [...].

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

...

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

...

Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.”

Dispõe a Lei nº 11.116, de 18/05/2005:

“Art. 16. **O saldo credor** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário** em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - 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; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

Em cumprimento ao disposto no art. 92 da Lei nº 10.833/2003, o Secretário da Receita Federal editou a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, disciplinando o ressarcimento/compensação do saldo credor do PIS e Cofins não cumulativa, que estatui:

“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 [...].

...

§ 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.

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.

[...].

§ 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.”

Ou seja, segundo a regulamentação o crédito não aproveitado no mês poderá ser aproveitado nos meses seguintes e o saldo credor apurado em cada trimestre poderá ser compensado com outros débitos tributários e objeto de pedido de ressarcimento.

No presente caso, a recorrente não apresentou as Dacon com a apuração dos créditos extemporâneos e dos saldos credores trimestrais nem dos respectivos Dacon retificadores, limitando-se a alegação de que os créditos existem. Portanto, sem a menor certeza e liquidez.

Consigna a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005:

“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.

...

A apuração de tais valores se dá justamente por meio das declarações fiscais do contribuinte (IN SRF 384/2004, que instituiu a DACTON). Assim, ausente a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação da DCTF e DACTON, não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos pelo contribuinte. Até porque, é mediante os acertos promovidos que a autoridade fiscal pode identificar eventuais duplicidades no uso/apuração dos créditos.

E síntese, a mim resta claro que o art. 3º, § 4º das Leis 10637/2002 e 10.833/2003 permite 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 era necessário uma apuração prévia correspondente aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACTON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela fiscalização têm suporte no art. 92 da lei 10.833/2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Ora, se a legislação institui regras e instrumentos para a apuração do crédito a favor ou contra a Administração Tributária, essas regras devem ser seguidas e os instrumentos adequadamente utilizados. O crédito só será considerado apurado devidamente na medida em que tal apuração atender aos procedimentos impostos.

Vai ao encontro do meu entendimento o exarado pelo ilustre ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra no acórdão nº 3402-003.148:

...

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).

Em consequência, deve ser provido o especial no ponto.

DISPOSITIVO

Forte em todo o exposto, conheço e voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

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 à seguinte matéria: **Possibilidade de tomada de créditos** das contribuições sociais não cumulativas sobre, **a)** Frete na Aquisição de produtos para revenda de mercadorias e, **b)** ICMS – Estoque de Abertura (preço do estoque de abertura), como passo a explicar.

a) Frete na Aquisição de produtos para REVENDA

No caso vertente, o reconhecimento ao direito considerou que tais fretes, além de comporem o custo de aquisição (o frete integra o custo de aquisição de bens para revenda ou aplicação no processo industrial, conforme art. 289 do RIR/99), os mesmos são considerados essenciais e foram comprovadamente utilizados na atividade do sujeito passivo.

Neste caso, ainda que a aquisição dos bens tenha sido de pessoa física, o frete foi pago para a pessoa jurídica, e sendo esse serviço de transporte essencial à atividade da empresa, há que se gerar crédito de PIS e da 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, ou seja, o frete integra o custo de aquisição do produto.

Desta forma, no caso sob análise, entendo estar correto a decisão recorrida de se reconhecer o direito ao crédito de COFINS não cumulativo sobre os custos com fretes pagos as pessoas jurídicas no transporte de mercadorias a serem comercializadas, desde que tais eventos não se enquadrem nas hipóteses de vedação de constituição do crédito.

Isto posto, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, devendo ser mantido o decidido no Acórdão recorrido quanto a esta matéria.

b) Crédito: ICMS – Estoque de Abertura (preço do estoque de abertura).

Verifica-se nos autos que a Fiscalização glosou a parcela do crédito presumido da COFINS calculada sobre o ICMS computado no preço de aquisição do "estoque de

abertura existente em 01/02/2004". Na composição do estoque de abertura a empresa incluiu o ICMS, com fundamento no art. 289 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999).

Preliminarmente, há que ser considerado que no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe sobre o crédito presumido aqui sob análise:

"Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao **estoque de abertura** dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

§ 1º O montante de **crédito presumido** será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) **sobre o valor do estoque**. (...)". Grifei

Já a IN SRF nº 404, de 2004, que contém as instruções para aplicação da Lei nº 10.833, de 2003, no §3º do art. 8º, dispõe, expressamente, que o ICMS integra o valor dos estoques, para fins de cálculo dos créditos básicos. Confira-se:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (**ICMS**) **INTEGRA o valor do custo de aquisição de bens e serviços**.

(...)

Art. 26. A pessoa jurídica sujeita a incidência da Cofins não cumulativa, tem direito aos créditos previstos no art. 8º, referentes ao estoque de bens de que trata o seu inciso I, existentes em 1º de fevereiro de 2004, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

§ 1º O **montante de crédito presumido** será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) **sobre o valor do estoque**. (Grifei)

Como a edição da IN SRF nº 404, de 2004, também disciplina o cálculo do crédito presumido em seu **art. 26**, por certo há que se determinar sua base de cálculo, adotando-se o critério aplicável ao crédito básico, isto é, **com a inclusão do ICMS no valor dos estoques**.

Isto posto, não assiste razão à Recorrente e é de se **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a esta matéria.

Conclusão

Posto isto, voto por **dar provimento parcial** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para decidir que cabe a tomada de créditos das Contribuições Sociais não cumulativas,

sobre, **a)** Frete na Aquisição de produtos para revenda de mercadorias e, **b)** Crédito de ICMS – Estoque de Abertura (preço do estoque de abertura).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos