



<b>Processo nº</b>	13971.721652/2016-11
<b>Recurso</b>	Embargos
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-013.823 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	16 de outubro de 2023
<b>Embargante</b>	KARSTEN S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO.**

Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão.

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/actual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/actual EFD

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PARA O PROCESSO 13971.721652/2016-11

Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às “despesas de armazenagem e fretes”, quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (Presidente).

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela contribuinte em 03/02/2020 (fls. 1.438 a 1.441) contra o acórdão nº 3302-006.569, proferido em 27/02/2019, no qual, por maioria de votos, a 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF deu parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em lhe dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre tratamento de resíduos e para excluir as receitas de subvenções para investimento de "Créditos Presumidos" de ICMS da base de cálculo.

A ementa do referido acórdão sintetiza desta forma os entendimentos aprovados pelo Colegiado na ocasião do julgamento:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. O tratamento de resíduos, por decorrer de imposição legal, confere direito AO CRÉDITO. Já os serviços de representação comercial, por se relacionar à venda e ao pós-venda, não apresenta critérios da essencialidade ou relevância, o que não lhe confere direito AO CRÉDITO.

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. FALTA DE RETIFICAÇÃO DE DCTF/DACON. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO POR OUTRO MEIO. IMPOSSIBILIDADE.**

Por expressa determinação legal, o registro de crédito da Cofins somente é permitido (i) adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorrido os encargos/despesas geradoras de crédito. Créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações.

**CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS.**

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que seja registrada em reserva de lucros. O crédito presumido do ICMS, quando vinculado a investimento, é estímulo fiscal que não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS.

**MULTA. NÃO CONFISCO.**

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

**MULTA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.**

O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a autuação se pauta pelo princípio da legalidade.

**CRÉDITOS APURADOS. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.**

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição.

De modo resumido, a embargante alegou que o acórdão padeceria dos seguintes vícios:

1. Omissão quanto aos meios de prova apresentados, como planilhas mensais com as memórias de cálculo de todos os Dacons, planilhas com a relação de todas as notas fiscais que deram origem aos créditos e que, em momento algum, restou consignado pela fiscalização o suposto fato de os créditos terem sido utilizados em períodos anteriores.
2. Erro material ao afirmar que os créditos extemporâneos se tratavam de despesas de armazenagem e fretes, quando na realidade se tratavam de despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos.
3. Omissão quanto à compensação de ofício.
4. Erro material no dispositivo e no resultado do acórdão ao conhecer parcialmente do recurso voluntário ou omissão por não expor qual a matéria que não foi conhecida.

Em juízo registrado no despacho de fls. 1.459 a 1.463, no entanto, os embargos foram admitidos somente em relação aos itens 1 e 2 acima,

“[...] para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação de glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e, caso ultrapassado, a omissão de apreciação das provas já referenciadas no relatório fiscal, bem como o erro material ao afirmar que os créditos extemporâneos se tratavam de despesas de armazenagem e fretes, quando na realidade se tratavam de despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos. Encaminhe-se ao Conselheiro Jorge Lima Abud para inclusão em pauta de julgamento.”

Para facilitar uma visualização mais completa do estágio em que se encontra o processo, convém notar que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) também apresentou embargos para questionar um outro ponto da decisão combatida, a saber:

Segundo a embargante, existe omissão no julgado, pois foi dado provimento parcial para excluir as receitas de subvenções da base de cálculo da contribuição, com base na inovação introduzida pela Lei Complementar nº 160/2017, mas essa questão não foi apreciada pela decisão da DRJ que, segundo a própria embargante, fora proferida antes da inovação legislativa. Entende a embargante, que a omissão reside no fato de que o acórdão embargado aplicou a nova lei sem tratar da possibilidade de supressão de instância (fls. 1.363 a 1.364, *despacho de admissibilidade dos embargos da Procuradoria*).

Entretanto, após rejeição desses embargos, a PGFN interpôs Recurso Especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais com o mesmo conteúdo de seus embargos, ou seja, a exclusão das receitas de subvenção da base de cálculo das contribuições sociais. Enfim, seguindo não somente a ordem cronológica mas também a boa técnica, impõe-se o presente julgamento dos Embargos de Declaração da Contribuinte antes que o RE da Procuradoria possa ser apreciado na instância adequada.

Esse é o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio José Passos Coelho, Relator.

Os embargos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

No presente ato, conforme o que foi destacado no despacho de fls. 1.459 a 1.463, as análises sobre as contestações admitidas deveriam restringir-se aos seguintes aspectos:

1. Lapso manifesto quanto à apreciação de glosa motivada por extemporaneidade dos créditos.
2. Caso ultrapassada a questão alusiva ao lapso manifesto, deve-se apreciar a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal.

3. Erro material ao afirmar que os créditos extemporâneos se tratavam de despesas de armazenagem e fretes, quando na realidade se tratavam de despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos.

Todavia, antes de seguir com a apreciação de cada um desses pontos, não se pode ignorar que o acórdão de recurso voluntário, além de abordar a arguição sobre a extemporaneidade dos créditos, enfrentou também a questão atinente à subsunção das despesas com *serviços de representação comercial* e com *tratamento de resíduos* ao conceito de insumos, observando a linha de argumentação que se instalou desde a autuação e a exemplo do que já havia ocorrido na decisão de piso. Chamo a atenção para essa particularidade, pois o efeito dessa verificação continuará sendo determinante para o resultado do julgamento.

Outro ponto merece destaque. Além das observações consignadas no exame de admissibilidade, é forçoso reconhecer que há ainda uma **contradição** a ser sanada, visto que, apesar de constar no dispositivo do acórdão o *provimento parcial* do recurso voluntário para *reconhecer o creditamento sobre tratamento de resíduos*, constata-se que o voto condutor manifesta *posicionamento contrário* ao reconhecimento dos *créditos extemporâneos*, em virtude da ausência de prévia retificação nos DACONs. Ora, considerando que os créditos alusivos às despesas com tratamento de resíduos são também créditos extemporâneos, o resultado do julgamento, em relação a esse ponto específico, está em desacordo com o entendimento registrado no voto.

Portanto, a análise será desdobrada em quatro tópicos:

- Lapso manifesto quanto à apreciação de glosa motivada por extemporaneidade dos créditos.
- Omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal.
- Direito ao crédito relativo às despesas com tratamento de resíduos e prestação de serviços de representação comercial.
- Erro material ao afirmar que os créditos extemporâneos tratavam de despesas de armazenagem e fretes, quando na realidade tratavam de despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos.

Passemos ao exame de cada um desses pontos.

## **1. Lapso manifesto quanto à apreciação de glosa motivada por extemporaneidade dos créditos.**

Em relação a esse aspecto, o voto condutor encontra-se assim redigido:

A controvérsia neste tópico se restringe se a apuração/escrituração dos créditos de 07/2008 a 11/2012 no DACON de 12/2012 e dos créditos de 02/2008 a 05/2011 no DACON de 01/2013 são "créditos extemporâneos" ou "créditos tempestivos".

Para aplainar o tema, socorro-me de trecho do **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3302005.594**, de 21 de junho de 2018, de lavra do ilustre do Conselheiro Walker Araujo:

[...]

*Com base nessas considerações, resta demonstrado que, somente quando definida a natureza, certeza e liquidez do saldo de crédito apurado em determinado período mensal cabe analisar as formas de aproveitamento previstas na legislação. Nesse sentido, dispõe o § 4º do art. 3º e o art. 13 que o saldo de crédito apurado em determinado mês pode ser aproveitado mediante dedução, resarcimento ou compensação nos períodos mesais subsequentes, sem atualização monetária e incidência de juros. E desde que o aproveitamento ocorra dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado do dia seguinte ao mês de apuração do crédito, sob pena da extinção do direito de aproveitamento pela prescrição determinada no Decreto 20.910/1932.*

*No presente caso, além de não demonstrar/comprovar que os créditos extemporâneos não foram apropriados/utilizados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário por expressa determinação legal, a recorrente também não procedeu a retificação do Dacon, a que estava obrigada por expressa determinação do art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, vigente no período de apuração dos créditos em apreço.*

*Portanto, considerando que não houve retificação do DACON, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa, independente dos bens e serviços se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento, é medida que se impõe.*

Com base na Solução de Consulta Cosit nº 21/2011 e nos artigos 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o Recorrente argumenta que o prazo para a utilização dos créditos de PIS e Cofins é de 5 (cinco) anos e o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, sem vincular este uso à suposta necessidade de se apresentarem DACON retificadores.

É de se esclarecer que além da DCTF retificadora, para a jurisprudência pacífica do CARF é aceitável a apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

O pleito do Recorrente esbarra em dois entraves:

1. Os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre despesas com armazenagem e fretes anteriores a 12/2011 e/ou 01/213, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003 e o correlato da Lei nº 10.637/2002).

Assim determina o artigo:

Lei nº 10.833/2003.

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

§ 1º 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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**;

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

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

*(Negritos no original)*

2. Se um determinado crédito não foi apurado no passado, existe sim a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea. Contudo, para tal pretensão, obedecido o prazo decadencial, deve-se retificar os Dacon e as DCTF correspondentes, indicando as declarações das competências dos créditos, para somente depois pleitear o resarcimento (dos créditos).

[...]

Indispensável frisar que não pode indicar outra competência, como pretende a Recorrente, em face do disposto no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, e nos demais atos normativos que a sucederam:

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.

*(Grifos no original)*

O Acórdão nº 1.464.543 ainda teve a atenção de reproduzir a seguinte orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital Sped na Internet com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores (crédito extemporâneo) no novo modelo de Escrituração Fiscal Digital (EFD – Contribuições):

[...]

Portanto, 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.

[...]

Não houve a retificação da DACON.

Uma vez que esse procedimento **não foi observado** as glosas decorrentes de créditos extemporâneos de PIS e Cofins sobre despesas com armazenagem e fretes anteriores e apurados/apropriados na competência 12/2012 e 01/2013 devem ser mantidas.

Deve-se salientar que créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, **ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações.**

(*Grifos no original*)

É notório que, apesar de o raciocínio levar à conclusão de que deveriam ser mantidas as glosas dos créditos extemporâneos, o Ilustre Relator arremata sua explanação com uma ressalva que abre as portas a uma alternativa que não foi adequadamente explorada. Diante da afirmação de que os créditos extemporâneos podem ser aproveitados desde que demonstrado o repasse do saldo mediante retificações da DCTF e do Dacon, *“ou por outro meio, [...] , caso em que podem ser superadas tais retificações”*, é preciso então observar os *outros meios* que a contribuinte afirma ter apresentado à fiscalização, os quais encontravam-se também à disposição da autoridade julgadora.

Compulsando o relatório fiscal no qual está apoiada a autuação, percebe-se que a fiscalização não questionou a exatidão dos valores informados, mas sim a correção dos meses de apuração. Além disso, assentou convicção de que a retificação dos Dacons seria requisito indispensável para admitir o reconhecimento do crédito.

Sobre a obrigatoriedade de retificação do Dacon, todavia, é importante verificar de que modo vem-se consolidando o entendimento no CARF e na CSRF. Para esse exercício, tomo como exemplo o voto vencedor do acórdão n.º 9303-012.977, de 15/03/2022, de lavra da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

9303-012.977 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma

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

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

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

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

[...]

Voto Vencedor

[...]

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

[...]

Naquela ocasião, restou decidido, nos termos do voto condutor:

[...]

*E também, entendo, complementando a decisão acima, que não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte.*

[...]

*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 Dosit da 3<sup>a</sup> RF nº 35, de 30/08/2005, [...]*

[...]

*Entendo que assiste razão ao Contribuinte, visto que é possível o aproveitamento extemporâneo de créditos tributários, independentemente das retificações em DACON e DCTF, desde que respeitado o prazo de cinco anos e que exista comprovação de que os créditos não foram apropriados outros períodos.*

[...]

Vê-se, assim, que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não restringem a utilização de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, tampouco impõe, para tanto, restrições – retificação de obrigações acessórias (DCTF/DACON/actual EFD Contribuições), eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. Ora, tais leis estabelecem literalmente que o “crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Reforça-se tal direcionamento a própria orientação dada pela Receita Federal quando traz:

- Que as Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração;
- Quanto à atual EFD Contribuições, 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). Eis o que dispõe: “Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado”.

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/actual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época. Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.

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

Diante desse entendimento, podemos assumir que a falta de retificação do Dacon ou da DCTF não seria, como fator isolado, motivo suficiente para negar o direito ao crédito. Portanto, a ressalva inserida pelo Nobre Conselheiro Relator no voto condutor e na ementa do acórdão nº 3302-006.569 (“falta de demonstração por outro meio”) é coerente com a posição que vem prevalecendo neste Órgão Julgador, o que nos leva, então, ao tópico seguinte da presente análise.

## 2. Omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal.

Uma vez ultrapassada a questão anterior, impõe-se a apreciação das provas mencionadas no relatório fiscal. Lembro que o Eminente Julgador fez o seguinte destaque em seu voto:

Deve-se salientar que créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, **ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações.**

Lembro também que a fiscalização não chegou a questionar a exatidão dos valores informados, e sim a correção dos meses de apuração.

A embargante, por seu turno, sustenta que teria apresentado os meios de prova tais como planilhas mensais com as memórias de cálculo de todos os Dacons, planilhas com a relação de todas as notas fiscais que deram origem aos créditos e que, em momento algum, a fiscalização teria consignado o suposto fato de os créditos terem sido utilizados em períodos anteriores. Segundo a embargante, tais documentos seriam as provas capazes de superar as retificações dos Dacons e quanto a elas, o acórdão foi omissa.

[...] quanto à comprovação do crédito extemporâneo glosado, o Acórdão embargado incorreu em omissão pois, apesar de ter reconhecido explicitamente que também são admissíveis outros meios de prova (rejeitando o argumento dos Autos de Infração, segundo os quais seriam indispensáveis os DACONs retificadores), deixou de observar que:

(a) a empresa apresentou planilhas mensais com as memórias de cálculo de todos os DACONs (fichas 06A e 16A), inclusive daqueles relativos aos meses em que ocorreram as compensações dos créditos supostamente extemporâneos, conforme consignado no relatório fiscal (fl. 80);

(b) foram apresentadas também planilhas (item 26 \_ARQUIVONAOPAGINAVEL) com a relação de todas as notas fiscais (que compõem a linha 3 – Ficha 06A dos DACONs) que deram origem aos créditos, contendo inclusive as informações referentes aos emitentes, datas, valores, período da utilização e classificação do tipo de crédito, conforme se verifica do relatório fiscal (fl. 81); e

(c) tais créditos foram analisados por Auditor da RFB em procedimento de fiscalização. E este, em momento algum, consignou como fundamento para a glosa dos referidos créditos o suposto fato deles já terem sido utilizados em períodos anteriores, mas sim a ausência de DACONs retificadores. Assim sendo, a própria fiscalização confirma que esses créditos não foram utilizados em períodos anteriores.

De fato, em que pese a falta de retificação dos Dacons, as informações e documentos apresentados mostram-se aparentemente consistentes e suficientes para fundamentar suas afirmações.

Consequentemente, nesse cenário revisitado, a análise específica do direito aos créditos sobre as despesas com tratamento de resíduos e representação comercial deixa de ser um preciosismo inserido no texto após a manutenção das glosas sobre créditos extemporâneos e passa a revelar-se perfeitamente adequada ao contexto, razão pela qual considero imprescindível a apreciação do item seguinte para as conclusões a serem firmadas no presente caso.

### **3. Direito ao crédito relativo às despesas com tratamento de resíduos e prestação de serviços de representação comercial.**

Sobre a apreciação dos créditos relacionados às despesas com tratamento de resíduos e representação comercial, não há reparos a fazer nas conclusões endossadas pelo Colegiado no acórdão nº 3302-006.569:

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Sob esse critério, devem ser analisados os itens serviços de representação comercial e de tratamento de resíduos.

O tratamento de resíduos, por decorrer de imposição legal, é essencial, citam-se a Lei Federal n. 12.305/2010 e a Lei Estadual Santa Catarina n. 14.675/2009, **o que confere direito AO CRÉDITO.**

Já os serviços de representação comercial, por se relacionar à venda e ao pós-venda, não apresenta critérios da essencialidade ou relevância relacionados à produção de bens e/ou serviços, **o que não lhe confere direito AO CRÉDITO.**

*(grifos no original)*

Em síntese, uma vez superada a discussão sobre o aproveitamento dos créditos extemporâneos, cabível é o reconhecimento do direito ao crédito inerente às despesas com o tratamento de resíduos – e dessa forma posicionou-se o Colegiado, acompanhando o voto condutor.

Diferente é o caso dos serviços de representação comercial, cujas despesas não geram direito ao crédito, conforme asseverou o nobre Relator. Em reforço a essa convicção, menciono como exemplo o acórdão nº 3201-009.675 (15/12/2021) e cito aqui os dizeres extraídos do acórdão nº 3302-009.337 (22/09/2020), de lavra do ilustre Conselheiro José Renato Pereira de Deus, para ilustrar o entendimento predominante neste Órgão Julgador:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

[...]

NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÃO DE VENDA. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

Considerando os critérios já definidos pelo STJ no REsp 1.221.170 acerca da essencialidade e relevância já anteriormente definidos, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, o serviço de representação comercial está totalmente dissociado da face produtiva, uma vez que esses gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços.

[...]

[...] considerando os critérios já definidos pelo STJ no REsp 1.221.170 acerca da essencialidade e relevância já anteriormente definidos, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, entendo que o serviço de representação comercial está totalmente dissociado da face produtiva, uma vez que esses gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços.

Neste sentido, mantém-se a glosa sobre os créditos de serviços de representação comercial.

Feitas essas observações, o dispositivo do acórdão embargado mantém-se correto e torna-se compatível com as considerações aqui apresentadas, extinguindo-se assim a contradição que haveria, caso não fosse revisto o posicionamento contrário ao reconhecimento dos créditos extemporâneos, em virtude da falta de retificação nos DACONs.

#### **4. Erro material ao afirmar que os créditos extemporâneos tratavam de despesas de armazenagem e fretes, quando na realidade tratavam de despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos.**

De fato, o voto condutor traz quatro menções equivocadas às “despesas com armazenagem e fretes”, encontradas nas fls. 5, 19 e 21 do acórdão (fls. 1.331, 1.345 e 1.347 do processo).

Além dessas, também há uma ocorrência na fl. 16 (fl. 1.342 do processo), inserida na citação feita a um voto de autoria do Conselheiro Walker Araújo em outro acórdão, usado pelo eminente Relator apenas como referência para a elaboração do seu raciocínio.

As quatro imprecisões a serem corrigidas são as seguintes:

##### **1. Folha 5 do acórdão (fl. 1.331 do processo):**

Entendeu a Turma também que os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre **despesas com armazenagem e fretes** anteriores a 12/2011 e/ou 01/2013, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei n.º 10.833/20032 e o correlato da Lei n.º 10.637/2002).

*(grifos acrescentados à transcrição)*

##### **2. Folha 19 do acórdão (fl. 1.345 do processo):**

O pleito do Recorrente esbarra em dois entraves:

1. Os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre **despesas com armazenagem e fretes** anteriores a 12/2011 e/ou 01/213, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei n.º 10.833/2003 e o correlato da Lei n.º 10.637/2002).

*(grifos acrescentados à transcrição)*

3. Folha 19 do acórdão (fl. 1.345 do processo):

O Acórdão de Impugnação assim trata o assunto, folhas 13:

Entendo que os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre **despesas com armazenagem e fretes** anteriores a 12/2011 e/ou 01/213, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei n.º 10.833/20032 e o correlato da Lei n.º 10.637/2002).

*(grifos acrescentados à transcrição)*

4. Folha 21 do acórdão (fl. 1.347 do processo):

Uma vez que esse procedimento não foi observado as glosas decorrentes de créditos extemporâneos de PIS e Cofins sobre **despesas com armazenagem e fretes** anteriores e apurados/apropriados na competência 12/2012 e 01/2013 devem ser mantidas.

*(grifos acrescentados à transcrição)*

Em todos os quatro episódios transcritos acima, portanto, devem ser desconsideradas as referências feitas às despesas com “armazenagem e fretes”, substituindo-as por menções às despesas com “tratamento de resíduos e serviços de representação comercial”, que são, de fato, as questões analisadas no processo.

De modo objetivo, os embargos devem ser então providos para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às “despesas de armazenagem e fretes”, quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho

Fl. 14 do Acórdão n.º 3302-013.823 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 13971.721652/2016-11