



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720001/2011-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.676 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O prazo estabelecido no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para a homologação tácita da declaração de compensação não é aplicável aos pedidos de ressarcimento ou restituição.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COFINS NÃO CUMULATIVA.

Os pedidos de ressarcimentos de créditos da não cumulatividade da Cofins, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, deverão referir-se a um único trimestre-calendário.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESPESAS COM A RUBRICA DESESTIVA E DESPACHANTE ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da COFINS pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desestiva e despachante aduaneiro, decorrentes de importação de mercadorias.

FRETES. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com fretes no transporte de insumos, ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, geram créditos das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa do frete sobre compras de insumos. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa dos serviços de desestiva/despachante aduaneiro. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques d' Oliveira (suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Pedidos de Ressarcimentos (PER) de créditos de Cofins não cumulativa, relativos aos 3º e 4º trimestres de 2005 e aos quatro trimestres de 2006, resultantes da não incidência da contribuição sobre as receitas de vendas no mercado interno sujeitas à alíquota zero. Os PER e as respectivas Dcomp estão listadas às fls. 10.505/10.506 do processo.

Explica o Auditor Fiscal que, a fim de atender ao princípio da economia processual, os processos de nºs 15586.720003/2011-68, 15586.720004/2011-11, 15586.720005/2011-57, 15586.720006/2011-00 e 15586.720007/2011-46 foram apensados ao presente processo, onde se encontram anexados os elementos de prova e o parecer de nº 182/2011, que versa sobre a análise do direito creditório pleiteado em todo o período indicado acima.

Sobre a questão da apensação, importante salientar que cada um dos processos apensados está instruído com os seguintes documentos: o PER do trimestre, as Dcomp vinculadas e o Dacon do período. Tais processos não contêm as razões de decidir e nem, obviamente, manifestação de inconformidade, razão pela qual serão mantidos apensados e todos os períodos serão analisados em conjunto.

Em relação à análise fiscal, o Auditor Fiscal informa, inicialmente, que a contribuinte exerce atividade de industrialização e comercialização de fertilizantes, contemplados no capítulo 31 da TIPI, bens cujas receitas de vendas estão sujeitas à alíquota zero.

Relata que a fiscalização se iniciou com a ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 001/2011, em 15/04/2011. Tal termo especifica como período fiscalizado o transcorrido entre 07/2005 e 12/2006.

Na sequência, no tópico “II – FUNDAMENTAÇÃO” disserta sobre a legislação de regência da contribuição em análise. Ao fim, informa que, com base no exame dos arquivos SINTEGRA, Dacon, planilhas de apuração das contribuições e de outros elementos apresentados pela contribuinte, apurou diversas inconsistências nos créditos pleiteados. Diz que os créditos solicitados foram recalculados, conforme “Planilha de apuração do Cofins não cumulativa” (fls. 10.522/10.527).

No tópico “III - GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO”, especifica as correções realizadas na apuração dos créditos feitos pela interessada, a seguir relatadas.

No item “INSUMOS - OPERAÇÃO PORTUÁRIA” explica, primeiramente, o conceito de insumo delineado pelas Instruções Normativas nºs 247 (PIS) e 404 (Cofins), concluindo que para que o serviço ou o bem adquirido possa ser utilizado no cálculo dos créditos a descontar ele deve, necessariamente, ser aplicado ou consumido na fabricação do produto. Entende que o conceito de insumo não abrange os serviços de qualquer natureza e, *in casu*, aqueles referentes a operações portuárias em comento.

Informa que as planilhas apresentadas revelam que os insumos sobre os quais a contribuinte constituiu créditos tratam, efetivamente, de gastos com serviços de operações portuárias, serviços de desembarço, arqueação, carga e descarga e serviços de despachante que, por não serem aplicados ou consumidos na produção de fertilizantes e congêneres, não se revestem da condição de insumo. Tais créditos foram glosados e estão informados na referida “Planilha de apuração do Cofins não cumulativa”.

No item “SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DA PRODUÇÃO - CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS”, explica que a contribuinte apurou no mês 12/2006 crédito referente a serviços de manutenção da produção adquiridos no período de 01/2003 a 12/2004, contrariando o parágrafo único do art. 16 da Lei 11.116/05. Diz que esta disposição permitiu, a partir de 19/05/2005, o aproveitamento do saldo credor acumulado referente à manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero. Aduz que apenas os créditos constituídos a partir de 08/2004 poderiam ser objeto de PER ou Dcomp e que a simplificação do cálculo feita pela interessada, ao apurar os créditos não aproveitados no período de apuração devido no 4º trimestre de 2006, não encontra amparo legal. Informa que, como não correspondem ao 4º trimestre de 2006, os créditos foram glosados em sua totalidade sem a análise dos serviços contratados. Os valores glosados estão indicados na planilha “Glosas Créditos Insumos - Manutenção da Produção - AC 2003 e 2004”.

Explica, ainda, que os créditos correspondentes às notas fiscais referentes aos períodos de 01/2005 a 09/2006, por não se referirem ao 4º trimestre/2006, foram também totalmente glosados. Porém, por serem objeto de análise do procedimento fiscal, os créditos apurados entre o 3º trimestre de 2005 e o 4º trimestre de 2006 foram alocados em seus respectivos trimestres de aquisição.

Explana, também, que alguns itens não se referem a peças ou a serviços de manutenção da produção ou não estão perfeitamente identificados. Cita os serviços de corretagem e de gráfica, diárias, hospedagem, refeição, serviço de manutenção (sem identificação), mão de obra, entres outros, que não correspondem a despesas com manutenção da produção. Em consequência, os créditos respectivos foram glosados e estão informados na “Planilha de apuração do Cofins não cumulativa”.

No item “SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - TRANSPORTE ENTRADAS”, explica que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos fretes nas operações de venda (inc. IX, arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003). Afirma que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em relação às despesas de frete nas aquisições de bens utilizados como insumos, mesmo quando suportadas pelo comprador. Diz, entretanto, que, consoante entendimento da RFB, admite-se a apuração de créditos em relação às despesas de frete quando da compra de insumos, que devem integrar seu custo de aquisição. Explana que quando o seguro e o frete para a entrega de bens correrem por conta do comprador, por integrarem os custos de aquisição (art. 289, § 1º do RIR/99), compõem a base de cálculo do crédito da contribuição.

Aduz que a Lei nº 10.865/2004 redefiniu as condições para o direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins, quando alterou a redação dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao incluir a seguinte vedação ao direito do crédito no inc. II, do §2º dos citados artigos: “*não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição*”. A autoridade fiscal explica que, com base nessa disposição e na Solução de Divergência Cosit nº 05/2008, os contribuintes não mais poderão descontar créditos de PIS/Pasep e Cofins decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero e utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Relata que a contribuinte apresentou a relação das notas fiscais referente às despesas com transportes de insumos, discriminando os produtos transportados. Diz que, em quase sua totalidade, os insumos adquiridos estão sujeitos à alíquota zero, pois são matérias-primas para a produção de fertilizantes. Informa que o art. 1º da Lei 10.925/2004 reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário e suas matérias-primas. Concluiu, então, que, como os insumos adquiridos estão sujeitos ao PIS e à Cofins não cumulativos tributados à alíquota 0 (zero), as despesas de frete incorridas para seu transporte integram o seu custo de aquisição.

Logicamente, ao aplicar alíquota zero sobre o custo de aquisição dos insumos, incluindo-se os fretes, obtêm-se um valor igual a zero, o que resulta na inexistência de créditos.

Por fim, descreve que além das matérias-primas utilizadas na fabricação de fertilizantes, a contribuinte também incluiu o frete sobre produtos que não dão direito ao crédito e que também foram glosados, conforme notas fiscais relacionadas na planilha “GLOSAS - INSUMOS - FRETES SOBRE COMPRAS”. Menciona que a exceção encontra-se nas compras de ureia pecuária, que é tributada e, assim, gera o crédito da não cumulatividade.

As glosas dos valores referentes a “Serviços - Insumos - Transportes – Entradas” estão indicadas “Planilha de Apuração do Cofins não cumulativa”.

No tópico “V - Proposição”, a autoridade fiscal propõe o reconhecimento do direito creditório nos seguintes termos: (...)

Com base no Parecer de nº 182/2011, foi emitido Despacho Decisório pelo Delegado da RFB em Vitória/ES, reconhecendo o direito creditório proposto e homologando as compensações vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

Cientificada em 27/12/2011, a contribuinte apresentou em 26/01/2012 a manifestação de inconformidade de fls. 10.538/10.581, a seguir sintetizada.

No tópico “I - DOS FATOS”, explica que a partir da edição do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, passou a ser possível a manutenção dos créditos, pela vendedora, relativos às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Aduz que, posteriormente, foi editada a Lei nº 11.116/05, cujo artigo 16 autorizou a compensação dos créditos das referidas contribuições com outros tributos federais ou, ainda, seu ressarcimento em dinheiro. Em função disso, diz que apurou saldo credor e entregou PER e Dcomp. Resume, ao fim, as glosas realizadas pela fiscalização e diz que os argumentos pela autoridade fiscal não podem prosperar.

No tópico “II - DO DIREITO”, aduz, preliminarmente, que a manifestação de inconformidade engloba todos os processos apensados.

A seguir, no item “DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE INDEFERIR O DIREITO AO CRÉDITO DA COFINS APROPRIADO ATÉ NOVEMBRO DE 2006”, assevera que a autoridade fazendária entendeu por bem glosar os créditos oriundos da aquisição de serviços de desestiva, frete sobre compra e insumos e serviços empregados na manutenção da produção, referentes aos 3º e 4º trimestres de 2005 e aos 4 trimestres de 2006.

Alega, todavia, que já estava decaído o direito de o Fisco glosar os créditos apurados até 11/2006. Diz que o reconhecimento do direito creditório pela manifestante se deu entre 07/2005 e 11/2006, ocasião em que apropriou os créditos em sua escrita fiscal e as declarou em sua Dacon. Explana que a contribuição em análise está sujeita ao lançamento por homologação, de modo que lhe compete apurar mensalmente o montante de tributo devido, declará-lo ao Fisco e efetuar o seu recolhimento. Informa que a homologação pode se ocorrer tacitamente, que se dá pelo transcurso do prazo de 5 (cinco) anos sem a manifestação do fisco, tornando extinto o crédito tributário, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

Argumenta que, uma vez pago o tributo devido, começou a fluir o prazo decadencial de 05 (cinco) anos para o Fisco averiguar se estava correto o procedimento adotado, bem como lançar eventual diferença. Desse modo, preconiza que, em relação aos créditos apurados entre 07/2005 e 11/2006, o prazo para o Fisco indeferir-los findou-se em 30/11/2011. Informa que a notificação sobre o indeferimento dos créditos só ocorreu no dia 27/12/2011, ou seja, quando já decorrido o prazo decadencial para que o Fisco pudesse rever os valores creditados para apuração do tributo.

Requer que seja reconhecido como homologado tacitamente o crédito pleiteado até 11/2006.

No item “DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE GLOSAR PARTE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA MANIFESTANTE ANTE A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO”, alega que, caso não seja reconhecida a homologação tácita do crédito pleiteado, o direito de o Fisco glosar parte deles está decaído, em virtude da homologação tácita dos PER efetuados.

Assevera, com base no §8º do art. 21 da Instrução Normativa nº 600/2005, que a entrega do PER é o primeiro ato do procedimento de compensação dos créditos de PIS e de Cofins. Argumenta que a compensação deve ser precedida de PER e a RFB tem 5 anos para apreciar e homologar o referido PER, sob pena desta homologar tacitamente, nos termos do §2º do art. 29 da mesma instrução normativa e §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Aduz que os PER transmitidos nos dias 23/10/2006 e 27/12/2006 tiveram o prazo final para glosa dos créditos nos dias 22/10/2011 e 26/12/2011. Isso porque, diz que só foi cientificada do despacho decisório no dia 27/12/2011, o que evidencia a homologação tácita dos créditos pleiteados.

No item “DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS NÃO CUMULATIVA ORIUNDO DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E SERVIÇOS E DA POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO”, afirma que o §3º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003 admite o crédito relacionado à aquisição de bens e serviços de pessoa jurídica e relativos aos custos e despesas pagas a pessoas jurídicas. Informa que o produto fabricado (fertilizante agrícola) passou a ter sua receita de venda no mercado interno sujeita à alíquota 0 (zero) das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004.

Explica que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 determina a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência do PIS/Cofins e o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 buscou viabilizar, pelo ressarcimento e compensação, o aproveitamento dos referidos créditos.

No item “DO DIREITO AO CRÉDITO DE DESESTIVA”, explica, inicialmente, os desembolsos classificados contabilmente na rubrica “desestiva” eram os seguintes: custos de armazenagem alfandegada (acondicionamento da matéria-prima em armazéns dentro do porto até a sua transferência para a fábrica), descarga (ato de retirar a matéria-prima do navio), movimentação (movimentação dos produtos dentro do porto) e a própria desestiva (serviços de organização da matéria-prima dentro do navio para que a mesma possa ser descarregada).

Relata que tais atividades são realizadas por pessoas jurídicas especializadas que atuam apenas para este fim, sem os quais seria impossível a retirada da mercadoria dos porões dos navios e o seu acondicionamento nos caminhões de transporte. Diz que a Lei nº 8.630/93 regulamenta a atividade portuária e determina que todas as movimentações de cargas destinadas ou provenientes de transporte aquaviário devem ser realizadas por pessoas jurídicas pré-qualificadas para operar no porto.

Alega que, com base nestas premissas iniciais, a manifestante pode, com base no artigo 3º, inc. II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003, descontar créditos de PIS/Pasep ou Cofins sobre aquisições de insumos, bens e serviços empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Argumenta que a questão que gera inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais é o real significado de insumo, uma vez que não existe uma definição legal, mas apenas instruções normativas publicadas pela RFB na tentativa de conceituá-lo.

Diz que após diversas decisões conflitantes, a Receita Federal publicou a Solução de Divergência nº 15/2008, a qual define insumo como “aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado”. Afirma que tal entendimento lhe possibilita apropriar créditos sobre o valor de aquisição de insumos que não necessariamente se consumam ou desgastem em razão do contato com o produto em fabricação, mas também sobre insumos que são aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, sem que tenham sido desgastados ou consumidos.

Cita o art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado. Delimita o conceito de insumo com base na NPC nº 02 do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), que define custo como todos os gastos incorridos para a aquisição e/ou produção de um bem. Traz, também, o conceito de custo definido pelo Conselho Federal de Contabilidade emitido no CFC nº 1.170/2009. Entende que é este o conteúdo que deve ser dado ao conceito de insumo pela RFB. Conclui que se enquadram no conceito de custo de produção os incorridos, intrínsecos e necessários na aquisição e na prestação de determinado bem até a etapa em que ele estiver em condições de ser comercializado.

Alega, ainda, que a atividade portuária é essencial à sua atividade, o que está cabalmente demonstrado por fotos constantes em documentos anexos (doc. 04). Afirma que tais custos são intrínsecos ao seu processo produtivo, pois, caso algum deles não seja efetuado, a matéria-prima não terá continuidade no processo produtivo.

Entende, pelo exposto, que os serviços mencionados são, efetivamente, utilizados como insumo no processo produtivo da indústria, haja vista que, após a liberação do Ministério da Agricultura ou da Receita Federal, inicia-se todo o serviço de desestiva e descarga do navio, a fim de acomodar as mercadorias dentro do caminhão que as transportará para o processo produtivo da indústria.

Traz aos autos fluxograma para demonstrar o procedimento realizado.

Afirma, com base neste, que os serviços realizados não podem jamais serem tratados como uma mera atividade meio ou uma despesa administrativa, como entendeu a autoridade fazendária, haja vista que são atividades essenciais e que estão intrinsecamente ligadas à produção de fertilizantes.

Requer que se considere os serviços de desestiva, descarregamento, armazenagem alfandegada e movimentação como insumo do processo produtivo e, consequentemente, se reconheça os descontos dos créditos efetuados.

Na sequência, argumenta que o conceito de insumo aplicável ao PIS e à Cofins não pode sofrer as restrições decorrentes da legislação do IPI, por se tratarem de tributos completamente diferentes. Diz que jurisprudência recente do CARF é favorável a tal tese. Anexa Acórdão do CARF que vem ao encontro do entendimento exposto (doc. 05).

Com base nesta decisão, aduz que o conceito de insumo a ser aplicado às contribuições do PIS/Cofins é o mesmo utilizado na legislação do imposto de renda, coadunando com o entendimento de que são insumos não apenas as matérias-primas, mas todos os custos diretos ou indiretos inseridos na cadeia produtiva.

Argumenta que mesmo que não fossem consideradas as despesas com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem como prestação de serviços aplicados na produção, deve-se considerá-las como englobadas no custo de transporte, o qual integra o conceito de frete. Diz que não é por não estar amparada por um documento fiscal, apresentado por uma transportadora, que não pode ter direito ao crédito de PIS/Cofins, pois a caracterização do serviço está relacionado ao transporte que faz parte do processo produtivo da contribuinte. Aduz que a própria RFB reconhece o direito de crédito sobre o frete pago no transporte das matérias-primas até seu estabelecimento fabril. Traz algumas soluções de consultas da RFB sobre o assunto.

Requer, por fim, uma vez que a fiscalização não efetuou qualquer questionamento sobre a composição dos lançamentos classificados nas rubricas DESESTIVAS/DESPACHANTES, que seja efetuada diligência para responder qual é o valor dos créditos destes lançamentos que deverão ser aceitos nos pedidos de ressarcimento.

No item “SERVIÇOS DE TRANSPORTE - FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS”, narra que o Fisco glosou quase todo o crédito de despesas com fretes na aquisição de insumos, exceto em relação à aquisição de ureia. Aduz que a Fiscalização considerou que o frete também não é tributado, a exemplo dos insumos adquiridos para produção de fertilizantes.

Diz, entretanto, que a alíquota zero aplicada às aquisições de matérias-primas não se estende ao frete, que sofre a tributação normal do PIS e da Cofins. Afirma que este é o entendimento adotado pela melhor jurisprudência do CARF e das DRJ. Traz algumas ementas de decisões desses órgãos sobre o assunto. Sustenta sua tese com base nas Soluções de Consulta nºs 17/2010 e 234/2007.

Diz que está comprovado documentalmente que é a responsável pelo pagamento das despesas com frete de compra de insumos, através da juntada das Notas Fiscais/Faturas de Serviços de Transporte (CTRC), anexados por amostragem (doc. 06), uma vez que a totalidade dos documentos já foi encaminhada à fiscalização.

Entende que, como está comprovado que é a responsável pelo pagamento dos custos do frete para aquisição dos insumos e sendo certo que este serviço é tributado, os respectivos valores integram o custo de produção, dando-lhe direito à apuração de créditos, conforme posição da própria RFB. Requer o reconhecimento da totalidade dos créditos oriundos dos fretes sobre compra de insumos.

No tópico “DOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DA PRODUÇÃO - CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS”, argumenta que aproveitou créditos de PIS/Cofins relativos à aquisição serviços e peças utilizados no processo de produção (que se desgastam no processo produtivo) e que são necessários para manter em funcionamento as máquinas e equipamentos dos seus parques fabris, referentes ao período de janeiro/2003 a dezembro/2006.

Informa que o Fisco glosou o crédito pleiteado, alegando que alguns bens não dariam direito a crédito e que a manifestante não observou a legislação de regência

para a apuração de seus créditos e para que pudesse utilizá-los através da compensação, pois não respeitou a apuração trimestral. Aduz que, para melhor elucidar a questão, dividirá a sua defesa por períodos:

A) Período de 01/2003 a 07/2004

Relata que o Fisco glosou integralmente os créditos do período de 01/2003 a 07/2004, sob a alegação de que somente os créditos apurados a partir de 08/2004 poderiam ser objeto de PER ou Dcomp e, ainda, que a interessada não poderia apurar os créditos deste período no 4º trimestre de 2006, devendo realizar um pedido para cada trimestre.

Alega, porém, que a simples leitura do parágrafo único do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 basta para provar que o aproveitamento dos créditos anteriores a 09/08/2004 não foi vedado. Entende que o direito ao aproveitamento dos créditos decorre da própria existência do regime da não cumulatividade e foi com base na existência desse direito, inserto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que apurou créditos e efetuou as compensações.

Assevera que o direito ao aproveitamento de créditos extemporâneos está lastreado na previsão do §4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, segundo o qual *“o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”*.

Diz que não pode ser penalizada por ter se apropriado dos créditos referentes ao período de 01/2003 a 07/2004, uma vez que existe lei posterior validando tal creditamento. Entende que, no caso, aplica-se o art. 106 do CTN, que trata da retroatividade das normas em matéria tributária.

Conclui que se a lei passou a permitir a compensação dos créditos, esse direito alcança todos os créditos gerados após a edição da Lei nº 10.637/02 (PIS) e da Lei nº 10.833/2003 (Cofins). Requer a revisão das glosas efetuadas.

B) Período de 08/2004 a 06/2005

Argumenta que a fiscalização glosou totalmente os créditos deste período por ter se apropriado dos mesmos no 4º trimestre de 2006. Assevera que não obstante ser possível a utilização do saldo credor de PIS/Pasep e de Cofins a partir de 09/08/2004, entendeu o Fisco que a Manifestante deveria ter feito um PER para cada trimestre e não um único pedido. Diz que tal matéria será tratada em tópico apartado, por ser comum a outros períodos.

Em relação ao direito material, que sequer foi analisado pelo Fisco, afirma que deve ser reconhecido o seu direito, pois todos os seus créditos foram apurados com base no art. 3º, inc. II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/2003, conforme planilha anexa (doc. 07) e conforme prova pericial a ser realizada.

C) Período de 07/2005 a 12/2006

Assevera que não obstante tenha se apropriado destes créditos no 4º trimestre de 2006, o Fisco realocou os créditos da Manifestante em seus respectivos trimestres de aquisição. Narra que em relação ao período de 07/2005 a 12/2005, o Fisco efetuou algumas glosas por entender que as peças e serviços adquiridos pela Manifestante não se referem à manutenção da produção.

Aduz, porém, que, conforme pode ser verificado em planilha anexa, os créditos pleiteados são decorrentes da aquisição de pneus; porcas e parafusos; lâmpadas incandescentes; aditivo para radiador; fusíveis; buchas; correias e rolamentos, etc. (doc. 07), sendo incontestado sua aplicação no processo produtivo, o que poderá ser constatado em análise da planilha anexa e da perícia a ser realizada.

Traz decisão do CARF que amplia o conceito de insumos para defender o seu direito a crédito nos bens indicados.

Em relação ao período de 01/2006 a 12/2006, argumenta que os créditos pleiteados estão relacionados à manutenção da produção foram devidamente reconhecidos pelo Fisco e não são objeto da defesa.

No tópico “DA COMPENSAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DA REVOGAÇÃO DE LEI POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA”, sustenta que a autoridade fiscal entendeu que a Manifestante deveria ter efetuado um pedido de compensação específico por trimestre para utilizar o crédito do Cofins referente ao período de 01/2003 a 06/2005, pautando-se no artigo 21, § 9º da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005.

Diz que tal interpretação está equivocada, pois a citada IN não determina que seja feito um pedido de compensação específico para cada trimestre, mas que o crédito seja apurado de forma trimestral. Aduz, ainda, que o artigo 16 da Lei nº 11.116/05 não obrigou que os sujeitos passivos fizessem um pedido de compensação para cada trimestre como condição para utilizar créditos extemporâneos. Afirma que tal lei apenas criou o direito à compensação e que a única obrigação trazida era de que o saldo credor fosse acumulado em cada trimestre.

Desse modo, sustenta que se a lei não restringiu o direito do contribuinte, uma mera instrução normativa não tem o condão de fazê-lo, devendo ser observado o princípio da legalidade.

Traz à baila o art. 100 do CTN e, com base em doutrina, argumenta que não há dúvidas quanto ao caráter regulatório das Instruções Normativas, que, como normas secundárias que são, não podem ir além daquilo que foi determinado na lei.

Conclui que não merece prosperar a decisão da autoridade fiscal que restringiu o direito da Manifestante de efetuar a compensação de saldo credor de Cofins acumulado no período de 01/2003 a 06/2005.

No tópico “DA OBSERVÂNCIA PELA MANIFESTANTE DO PROCEDIMENTO NECESSÁRIO PARA COMPENSAÇÃO”, aduz que o art. 16 da Lei nº 11.116/05 determina que o contribuinte somente pode utilizar seu crédito acumulado de PIS/Cofins para compensá-la com outros tributos após o encerramento do trimestre. Entende que o legislador não proibiu os contribuintes de fazer um único pedido, reunindo saldos acumulados de trimestres anteriores já encerrados. Diz que a obrigatoriedade trazida é apenas que a apuração do saldo credor seja feita a cada trimestre. Relata que quando a Manifestante efetuou seus quatro pedidos de compensação, analisados neste processo, já estavam encerrados todos os trimestres cujo crédito se pleiteava.

No tópico “DO PRAZO ESTIPULADO PELA LEI 11.116/05 PARA QUE A MANIFESTANTE PUDESSE COMPENSAR SEU SALDO CREDOR ACUMULADO”, relata que o Fisco glosou todo o saldo credor da Cofins não cumulativa do período de 01/2003 a 06/2005, não obstante sua compensação ter sido

autorizada a partir da promulgação do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, ou seja, a partir de 19/05/2005.

Traz decisões das DRJ e soluções de consulta sobre o assunto. Destaca a Solução de Consulta nº 388/08.

Por fim, aduz que, com a legislação e com a jurisprudência acima, resta claro que não se tratou de uma opção sua utilizar seu saldo credor acumulado da contribuição somente a partir de 05/2005, mas sim de uma permissão legal extemporânea.

No tópico “DA APLICAÇÃO AO CASO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL” reafirma a possibilidade de compensação dos créditos de Cofins, do período de 01/2003 a 06/2005, somente surgiu a partir de 19 de maio de 2005. Aduz que a autoridade fiscal não pode deixar de reconhecer seus créditos extemporâneos, que é direito líquido e certo, apenas por entender que o procedimento para sua utilização ter sido feita da forma inadequada. Diz que no processo administrativo tributário deve prevalecer sempre a verdade material. Traz decisões do antigo Conselho de Contribuintes sobre a aplicação do princípio. Postula pela aplicação do princípio, reformando a decisão prolatada.

No tópico “DA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO”, informa que a compensação ora discutida foi realizada em 2006 e 2007, ou seja, há mais de 05 anos. Explica que no exíguo prazo de 30 dias para apresentação de Manifestação de Inconformidade não foi possível apresentar toda a documentação que respalda os argumentos expostos. Pedes, em homenagem ao princípio da ampla defesa, pela entrega dos documentos, a fim de provar a verdade dos fatos até antes do julgamento.

No tópico “DA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL”, requer, com base no artigo 16 do Decreto 70.235/72, que seja autorizada a realização de perícia técnica para comprovação da pertinência e correção dos materiais e serviços empregados na manutenção da produção elencados para fundamentar seu crédito do período de 01/2003 a 12/2005. Diz que a perícia deverá responder os seguintes quesitos:

1) quais os materiais e serviços adquiridos para emprego na manutenção da produção se consumiram durante a cadeia produtiva no período de 01/2003 a 12/2005?

2) qual o valor total do crédito em razão do apurado no item anterior?

Em relação aos créditos de desestiva e fretes sobre compra requer diligência fiscal para responder qual é o valor do crédito informado, uma vez que a fiscalização não efetuou qualquer questionamento sobre a composição dos lançamentos classificados nas rubricas DESESTIVAS/DESPACHANTES e FRETE SOBRE COMPRA.(...)

Por fim, no tópico “DO PEDIDO”, requer:

1) a homologação tácita dos créditos apropriados até 11/2006;

2) caso não seja acatado o pedido anterior, a homologação tácita dos créditos pleiteados nos PER entregues em 09/10/2006 e 27/12/2006;

3) quanto ao mérito, a reforma da decisão que não admitiu a compensação de Cofins do período de 01/2003 a 06/2005 por erro de procedimento;

4) o reconhecimento do direito integral ao crédito de PIS/Cofins oriundo dos serviços de desestiva, frete sobre compras de insumos e bens e serviços aplicados na manutenção da produção;

5) a realização de diligência/prova pericial;

6) a homologação integral das compensações realizadas;

7) protesta pela posterior juntada de documentos até antes do julgamento;

8) requer que as futuras intimações sejam enviadas não só para o domicílio do contribuinte, como também para seus advogados, cujo domicílio encontra-se na rua Paulo Lobo, nº 33, Cambuí, Cidade de Campinas/SP, CEP 13.025-210.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, acórdão nº 06-47.323, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O prazo estabelecido no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para a homologação tácita da declaração de compensação não é aplicável aos pedidos de ressarcimento ou restituição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, vale dizer, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESESTIVA. DESPACHANTES.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desestiva e despachantes, decorrentes de importação de mercadorias.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal na legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins para o aproveitamento extemporâneo de créditos da não cumulatividade.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Os pedidos de ressarcimentos de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, deverão referir-se a um único trimestre-calendário.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. INAPLICABILIDADE.

O princípio da verdade material não autoriza os contribuintes a adotarem qualquer tipo de procedimento, ritos e formas, contrariando totalmente a legislação de regência.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A apresentação de provas deve ser realizada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Sendo desnecessária para o deslinde da causa, indeferem-se os pedidos de diligência e perícia.

Em recurso voluntário, a empresa reitera os argumentos de sua defesa anterior e ao final, requer: (i) seja reconhecida a homologação tácita dos créditos apurados pela Recorrente até novembro de 2006, eis que quando da notificação em 12/2011, já estava decaído o direito do Fisco de indeferir e glosar o direito creditório em decorrência do transcurso do prazo de 5 anos, nos termos do art. 150, §4º, do CTN; (ii) seja reconhecida a homologação tácita dos créditos pleiteados através dos PER entregues em 23/10/2006 e 27/12/2006, nos termos do art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/96; (iii) o provimento do recurso para reversão da integralidade das glosas ou (iv) a realização de diligência ou perícia para comprovação dos fatos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata o presente processo de Pedidos de Ressarcimentos (PER) de créditos de Cofins não cumulativa resultantes da não incidência da contribuição sobre as receitas de vendas no mercado interno sujeitas à alíquota zero.

A Recorrente, segundo o seu objeto social, tem como atividade preponderante a fabricação de adubos e fertilizantes, que estão sujeitos à alíquota zero (Cap. 31 da TIPI), por isso, os requerimentos tiveram como suporte os art. 16, da Lei nº 11.116/2005, art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e art. 21 e 22 da IN 600/2005.

A fiscalização operou ajustes quanto aos dispêndios a título de insumo e ao aproveitamento de crédito extemporâneo.

Passe-se a seguir à análise dos argumentos de defesa.

Decadência do direito do fisco de indeferir o direito ao crédito de COFINS apropriado até novembro de 2006

Decadência do direito do fisco de glosar parte dos créditos tributários ante a homologação tácita dos pedidos de ressarcimento

Não há previsão legal para a ocorrência de “homologação tácita” ou de “decadência” de o Fisco examinar o direito creditório pedido em ressarcimento.

Isso porque o art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, prescreve a homologação tácita para as declarações de compensação:

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.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Logo, não há como se estender a disposição à análise do direito creditório solicitado em PER.

Por outro lado, a análise do direito creditório pleiteado em PER não se confunde com a atividade do lançamento, que, nos termos do art. 142 do CTN, é “*o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”. A regra decadencial do art. 150, *caput* e § 4º, do CTN aplica-se expressamente à cobrança de tributo.

Assim, não há previsão legal de prazo para que a autoridade fiscal se pronuncie em pedido de ressarcimento, nem disposição legal que a obrigue a conceder os créditos por decurso de prazo, sem a devida verificação de legitimidade.

Conceito de insumo e atividade da empresa

Uma das controvérsias deste processo é o aproveitamento de créditos, como insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

O conceito de insumo que norteou a auditoria fiscal dos créditos solicitados pela empresa foi o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Desse modo, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas Instruções Normativas da Receita Federal nº 247/2002 e 404/2004, as 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 incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018). Esse é o limite interpretativo para a análise neste processo.

Em razão disso, deve haver a análise específica da natureza da atividade de fabricação de adubos e fertilizantes para se aferir o que é insumo no regime da não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS.

É o que se fará a seguir.

Direito ao crédito de desestiva e despachante aduaneiro

Foram glosados os dispêndios com serviços de operações portuárias, desembaraço aduaneiro, arqueação, carga e descarga e serviços de despachante.

A Recorrente aduz que os desembolsos classificados na rubrica “desestiva” (armazenagem alfandegada, carga e descarga, despachante aduaneiro, movimentação e a própria desestiva) são essenciais ao seu processo produtivo.

De fato, os serviços vinculados diretamente aos insumos importados são essenciais para garantir a continuidade da atividade de fabricação dos produtos, passando pelo correto manuseio, atendimento a legislação do setor e nacionalização até que estes cheguem ao estabelecimento industrial.

Logo, a glosa deve ser revertida, pois se tratam de custos de aquisição dos insumos destinados ao processo produtivo, com direito a creditamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Frete na aquisição de insumos

A autoridade fiscal glosou o crédito de despesas com fretes na aquisição de insumos, uma vez que estes, por serem matérias-primas para a produção de fertilizantes, estão sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente, com razão, sustenta que a alíquota zero aplicada às aquisições de matérias-primas não se estende ao custo de frete, pois este sofre a tributação normal de PIS e de COFINS.

O crédito é permitido com suporte no art. 3º, II, das Leis de regência, porquanto se trata de custo na aquisição de insumos destinados à produção dos bens, foram tributados pelas contribuições e foram pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

A glosa deve ser revertida.

Serviços de manutenção da produção - créditos extemporâneos

Tal como a autoridade fiscal e a decisão de piso consignaram, não é possível a apresentação de único Pedido de Ressarcimento abrangendo a totalidade dos créditos acumulados. Isso porque a Lei determina expressamente que cada pedido de ressarcimento deve se referir a único trimestre calendário.

Diante da repetição dos exatos termos das alegações da Recorrente, adoto parte das razões da decisão recorrida, por com elas concordar integralmente, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, como postas a seguir, com os devidos ajustes de redação:

Glosa integral dos créditos extemporâneos do período de 01/2003 a 07/2004

O Fisco glosou integralmente os créditos do período de 01/2003 a 07/2004, sob a alegação de que somente os créditos apurados a partir de 08/2004 podem ser objeto de PER ou Dcomp e, ainda, pelo fato de a interessada não poder apurar todos os créditos deste período acumuladamente no 4º trimestre de 2006.

A contribuinte alega, no entanto, que a simples leitura do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 basta para provar que o aproveitamento dos créditos anteriores a 09/08/2004 não foi vedado. Entende que o direito a tal aproveitamento decorre da própria existência da não cumulatividade e que o direito ao aproveitamento

de créditos extemporâneos está lastreado na previsão do §4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Aduz, também, que, no caso, deve se aplicar o art. 106 do CTN, que trata da retroatividade das normas em matéria tributária.

A análise dessa questão tem como base o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, ao dispor que o crédito acumulado entre 09/08/2004 e o último trimestre-calendário anterior ao de publicação da lei (1º trimestre de 2005), que ocorreu em 19/05/2005, poderá ser pedido em PER ou Dcomp a partir da promulgação desta lei:

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.

Portanto, não era possível apurar o crédito com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 antes de 09/08/2004, assim como a Dcomp ou o PER só poderiam ser transmitidos após 18/05/2005.

Então, as glosas dos créditos apurados no período de 01/2003 a 07/2004 respeitaram o princípio da legalidade.

Glosa integral dos créditos extemporâneos do período de 08/2004 a 12/2006 e impossibilidade de utilização de um único PER para todo o período

Para o período de 08/2004 a 06/2005, a totalidade dos créditos foi glosada pelo fato de a contribuinte ter se apropriado dos mesmos no 4º trimestre de 2006. A contribuinte pede o reconhecimento do seu direito, pois todos os seus créditos foram apurados com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/2003.

Para o período de 07/2005 a 12/2006, a fiscalização apontou que:

32. Os valores das notas fiscais referentes aos períodos de 07/2005 a 09/2006, que apresentam-se como base de cálculo para a constituição de créditos no 4º trimestre/2006, por não se referirem a este trimestre foram glosadas em sua totalidade. Porém, por ser objeto de análise deste procedimento fiscal, as perdcomp que contemplam créditos apurados no 3º Trim/2005 ao 4º Trim/06, os créditos reconhecidos referentes a tais notas fiscais foram alocados em seus respectivos trimestres de aquisição, como determina a legislação tributária.

33. Alguns itens não se referem a peças ou a serviços de manutenção da produção, ou não estão perfeitamente identificados. Como exemplo citamos: corretagem, serviços de gráfica, diárias, hospedagem, refeição, serviço de manutenção (sem identificação), mão de obra, entre diversos outros, que não correspondem a despesas com manutenção da

produção, e como já detalhado no item anterior – Operações Portuárias – não geram direito à crédito.

No período transcorrido entre 07/2005 e 12/2005, alega a interessada que o Fisco efetuou algumas glosas por entender que as peças e serviços adquiridos não se referem a bens e serviços utilizados na manutenção da produção. Aduz, porém, com base em planilha anexa que os créditos pleiteados são decorrentes da aquisição de pneus; porcas e parafusos; lâmpadas incandescentes; aditivo para radiador; fusíveis; buchas; correias e rolamentos, etc., sendo inconteste sua aplicação no processo produtivo. Sobre esse argumento, não houve a efetiva associação das glosas, com a produção dos bens. Dito de outra forma, ausentes a especificação da função e aplicação de cada uma das despesas com o processo produtivo. Isso porque o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do CPC/2015, art. 373. Dessa forma, as glosas devem ser mantidas.

No ano de 2006 os créditos pleiteados foram todos deferidos, razão pela qual não faz parte do objeto da defesa.

Sobre o pedido único de ressarcimento realizado no 4º trimestre de 2006, a Recorrente alega que o entendimento da autoridade fiscal quanto à aplicação do art. 21, § 9º da Instrução Normativa SRF nº 600/2005 é equivocado, pois não determina que seja feito um pedido específico para cada trimestre, mas sim que o crédito seja apurado de forma trimestral. Aduz, ademais, que tal interpretação não pode prosperar, pois o art. 16 da Lei nº 11.116/05 não obrigou em momento algum a existência de um único pedido de ressarcimento por trimestre como condição para utilizar créditos extemporâneos.

Cabe, todavia, observar que o fundamento utilizado pela autoridade fiscal não foi o art. 21, § 9º, da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, como alegado pela interessada, mas o §3º do art. 22 da mesma Instrução Normativa:

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

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

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

O inciso II do art. 21, citado no *caput* do artigo acima transcrito, diz respeito aos créditos que ora se analisa, ou seja, decorrentes “*custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência*”.

O §3º, inciso I, do art. 22, por sua vez, é claro ao determinar que cada PER deverá ser único. Correto, por conseguinte, o entendimento de que somente se considera na apuração do saldo credor passível de compensação nos trimestres analisados as operações de aquisição, custos, encargos e despesas que, efetivamente, estão vinculadas ao trimestre de referência.

Assim sendo, deveria a contribuinte, caso pretendesse a utilização desses outros créditos, valer-se de pedidos de ressarcimentos específicos para o saldo de créditos de cada trimestre do ano civil, a partir de agosto de 2004, o que não se observou no presente caso, além de, obrigatoriamente, formalizá-los somente a partir de 18/05/2005 (cf. art. 16, parágrafo único, da Lei nº 11.116/2005).

Por outro lado, a alegação de que o art. 16 da Lei nº 11.116/05 não obrigou a existência de um único PER para cada trimestre-calendário como condição para utilizar créditos extemporâneos também não pode prosperar. Afinal, o próprio art. 16 determina que se observe a “*legislação específica aplicável à matéria*” para que os sujeitos passivos possam utilizar seus créditos em PER ou Dcomp.

Saliente-se, neste ponto, que não há nenhuma previsão legal, para o PIS/Pasep e a Cofins não cumulativos, a autorizar o creditamento extemporâneo de créditos. O fundamento jurídico utilizado pela contribuinte para requerer créditos extemporâneos é o § 4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual o “*crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*”.

Porém, o *caput* deste artigo diz respeito ao desconto de créditos, ou seja, se o crédito acumulado não for descontado num mês, poderá sê-lo no período subsequente.

Ademais, o §1º dos citados artigos 3º determinam o seguinte:

§ 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;

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. (g.n.)

Como se vê, o cálculo do crédito deve ocorrer sempre no mês em que ocorreu o seu fato gerador.

Por outro lado, o §2º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e §2º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, determina que a “*pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no §1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria*”.

O referido §1º diz respeito à dedução do valor da contribuição a recolher decorrente das demais operações no mercado interno (inc. I) e à compensação, observada a legislação específica aplicável à matéria (inc. II).

Assim, finalizado o trimestre sem a utilização do crédito, por dedução ou compensação, poderá a contribuinte solicitar seu ressarcimento, observando a

legislação aplicável à matéria, que determina um único PER por trimestre. O “*poderá*” demonstra que o ressarcimento é uma faculdade da contribuinte. Aliás, a contribuinte tem cinco anos para exercer este direito, nos termos do art. 168 do CTN, transmitindo seu PER.

Contudo, em nenhum momento a legislação aplicável à matéria autoriza que a contribuinte informe, por exemplo, que no crédito de dezembro de 2006 estão contidos gastos realizados em fevereiro de 2005, ou seja, a apropriação em um mês de crédito gerado noutro.

Enfim, deve-se observância ao §3º do art. 22 da Instrução Normativa nº 600/2005, de modo que cada PER deve-se referir a um único trimestre. Não há, portanto, autorização para apuração de créditos em período diverso do que foi gerado.

Diligência

Há de se indeferir o pedido de diligência, na forma do art. 18, do Decreto nº 70.235/72, pois prescindível, na medida em que não há questão a ser esclarecida, pois os elementos constantes dos autos são suficientes para análise do mérito da defesa do contribuinte.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa do frete sobre compras de insumos e a glosa dos serviços de desestiva/despachante aduaneiro.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora