



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722048/2023-21
ACÓRDÃO	3301-014.399 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CERVEJARIAS KAISER BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2020

VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Caso a fiscalização reconheça expressamente um crédito como válido, ou referende um argumento do contribuinte, não pode posteriormente desdizer-se sem que apresente provas de eventual equívoco, sob pena de *venire contra factum proprio*.

PIS/COFINS. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DA DCTF/EFD. DESNECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Não é necessária a retificação da documentação fiscal para gozo de crédito extemporâneo de PIS/COFINS se o contribuinte demonstrar por outros meios que a) os créditos não foram consumidos em períodos anteriores, b) os créditos não se encontram decaídos, c) foi respeitado o rateio proporcional do período de apuração (em casos de pedidos de compensação).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário (exceto questões constitucionais e juros de mora sobre multa de ofício), e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1.1. Trata-se de lançamento de ofício de PIS/COFINS apurado no ano de 2020 por: 1) receitas financeiras não levadas à tributação, totalizando R\$ 712.181,56 de base de cálculo do PIS/COFINS; e 2) desconto indevidos de créditos extemporâneos de PIS (R\$ 9.950.162,02) e de COFINS (R\$ 45.945.659,22).

1.2. Para tanto, narra o relatório fiscal que acompanha o lançamento de ofício que:

1.2.1. Receitas financeiras registradas em conta contábil e reconhecida pela **Recorrente** como tributáveis, devem ser recolhidas no momento da intimação do lançamento de ofício;

1.2.2. *“Desde a edição da IN-Instrução Normativa RFB nº 1.387/2013, que deu nova redação ao § 1º, do artigo 11, da IN-Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, a RFB disciplina que a escrituração de documentos de períodos anteriores ao de referência da EFD-Contribuições deve ser feita mediante apresentação de EFD-Contribuições retificadora do período do documento, tal como verifica-se por exemplo, no Guia Prático da EFD-Contribuições – Versão 1.32 atualizada em 07/10/2019, Capítulo I, Seção 9-Retificação de Escrituração”;*

1.2.2.1. Os créditos de importação são insumos creditáveis e, para gozá-los basta retificar as EFDs, as demais despesas não são creditáveis *“face a falta de previsão legal a amparar tais créditos”* pois:

Linha da Planilha	Bem/Serviço Adquirido	Motivo de Glosa
Crédito Extemporâneo 02 2020	Adjunto Gritz Milho Tipo A	Aquisição com Alíquota Zero (artigo 1º inciso IX da Lei 10.925/04)
Cred Extemp Serv 08 2020	Despesas contratuais de vendas	Sem previsão legal
Embalagens	Embalagens	Crédito reduzido na forma do artigo 51 da Lei 10.833/03

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Impugnação em que argumenta:

1.3.1. Guia Prático e Solução de Consulta não possuem força legal suficiente para impedir o usufruto de crédito de PIS/COFINS ou fixar requisitos a tanto;

1.3.1.1. O artigo 3º § 4º das Leis das Contribuições expressamente permitem o aproveitamento de crédito extemporâneo, independentemente de qualquer retificação;

1.3.1.2. *“Segundo as “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições, documento disponível no site oficial do SPED 3, deixa claro que, diferentemente do que concluiu a D. Fiscalização, o crédito extemporâneo de PIS e COFINS deveria ser informado, preferencialmente (e não obrigatoriamente), mediante a retificação da escrituração”;*

1.3.1.3. Assim, deve ser afastada a glosa sobre importação de serviços;

1.3.2. O § 15 do artigo 58-J da Lei 10.833/03 permitia o creditamento na aquisição das embalagens na forma por esta fixada no artigo 51, desconsiderando as reduções das alíquotas fixadas pelos Decretos regulamentadores;

1.3.2.1. Os Decretos regulamentadores são voltados aos fornecedores das mercadorias e não aos adquirentes das mesmas;

1.3.3. *“O aproveitamento de créditos está desvinculado ao montante pago nas etapas anteriores”* e os insumos foram utilizados em produtos finais tributados pelas contribuições;

1.3.3.1. A exclusão de créditos de insumos adquiridos com alíquota zero utilizados em bens tributados fere a lógica da não cumulatividade e o princípio da isonomia e livre concorrência;

1.3.4. *“Segundo entendimento vinculante fixado pelo E. STJ, e reforçado pelo E. STF, enquadraram-se como insumo, passíveis de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, todos os dispêndios relacionados com a atividade operacional da empresa e que participem ou afetem as suas receitas tributáveis”;*

1.3.4.1. Como não possuía sistema de distribuição próprio os contratos de distribuição são essenciais para que o produto final chegue ao consumidor e as comissões pagas são insumos essenciais creditáveis;

1.3.4.2. Relevante é toda despesa imposta por Lei, e o contrato é Lei entre as partes, logo, o valor pago decorrente de contrato de distribuição é insumo;

1.3.5. *“A Requerente informa [as] receitas [financeiras] não foram levadas à tributação por se enquadrarem nas hipóteses do artigo 1º, § 4º do Decreto 8.246, de 1º de abril de 2015 (“Decreto 8.246/15”), que não estão sujeitas ao pagamento das*

contribuições para o PIS e a COFINS, razão pela qual essa exigência fiscal também deve ser cancelada”.

1.4. A DRJ06 manteve integralmente o lançamento de ofício, porquanto:

1.4.1. O relatório fiscal analisou somente a extemporaneidade da tomada dos créditos, o que não quer dizer que superada esta os créditos podem ser utilizados, vez que o mérito não foi analisado;

1.4.2. *“Do ponto de vista Administrativo, seja pela edição de atos normativos, seja por atos interpretativos, a RFB já se manifestou diversas vezes sobre a obrigatoriedade da retificação dos demonstrativos e declarações para o aproveitamento de créditos extemporâneos”;*

1.4.2.1. *“No âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos tanto pela natureza quanto por períodos de apuração, uma vez que os créditos nesse regime são passíveis de utilização (desconto, ressarcimento ou compensação) segundo requisitos e critérios diferentes”;*

1.4.2.2. O § 4º do artigo 3º das Leis das Contribuições permitem o aproveitamento dos saldos de créditos em meses subsequentes, desde que os créditos tenham sido corretamente registrados no mês de apuração;

1.4.2.3. *“A reapuração dos créditos com a efetiva retificação dos demonstrativos e declarações tem por objetivo demonstrar que os créditos extemporâneos não foram utilizados no passado. Não havendo a retificação dos demonstrativos, é do contribuinte o ônus de provar a existência e a não utilização dos créditos”;*

1.4.3. *“O art. 36-A do Decreto nº 6.707, de 2008 (que regulamentou os arts. 58-A a 58-T da Lei nº 10.833, de 2003), estabeleceu que, no cálculo do crédito sobre as embalagens de que aqui se trata, deveria ser observada a redução prevista no art. 53 da Lei nº 10.833, de 2003”;*

1.4.4. *“A vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003”;*

1.4.5. *“A despeito da alegada essencialidade e relevância dos serviços contratados, fato é despesas com contratos de vendas não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que são relacionadas à comercialização dos bens e não permitem apuração de créditos”;*

1.4.6. Embora tenha confirmado em procedimento de fiscalização que a receita financeira é tributável, em Impugnação a **Recorrente** destaca que não o é, sem razão, posto que não traz qualquer prova da inclusão da receita em quaisquer das hipóteses descritas no Decreto 8.246/15;

1.4.7. A Súmula CARF 108 determina a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

1.5. Não resignada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa em peça que reitera o quanto descrito em Impugnação e destaca:

1.5.1. “Se o único fundamento dos AIIMs para glosar os créditos referentes a “importação de serviços” foi o suposto “erro formal” da Recorrente por não ter retificado a EFD-Contribuições, caso seja reconhecido por esse E. CARF a desnecessidade de retificação das obrigações acessórias para o aproveitamento de créditos extemporâneos, tais glosas devem ser automaticamente afastadas”.

VOTO

Conselheiro Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Relator:

2.1. De saída, deixo de conhecer as teses sobre incidência de **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO, VIOLAÇÃO DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA**, forte nas Súmulas CARF 108 e 2.

2.2. Ao analisar a Impugnação da **Recorrente** a DRJ destaca que mesmo que superada a extemporaneidade a despesa vinculada com a Importação Extemporânea não é creditável, visto que a DRF não analisou o mérito do crédito. A **Recorrente**, a seu turno, destaca que o único fundamento de glosa das despesas vinculadas com a Importação Extemporânea é a não retificação da EFD, tanto que a DRF a intima a retificá-la.

2.2.1. Bem, ao debruçar-se sobre a EFD da **Recorrente** a fiscalização constatou os seguintes grupos de créditos extemporâneos:

Resumo do Arquivo Excel Apresentado				
Nome da Planilha	Qte Linhas	Qte Colunas	Total PIS	Total COFINS
Importação Insumos 10_2020	23	33	416.854,94	1.915.547,69
Importação_extemp 10_2020	19	31	303.799,49	1.454.426,44
Crédito Extemporâneo 02 2020	1554	43	786.635,55	3.623.291,00
Cred Extemp Serv 08 2020	232	18	3.567.577,24	16.432.476,97
Embalagens 01 2020 Compras	1253	29	1.424.205,03	6.575.905,40
Embalagem 01 2020 Dev.Compras	46	31	-10.467,34	-48.336,03
Embalagem 02 2020 Compras	1247	29	1.383.171,57	6.386.669,42
Embalagem 02 2020 Dev.Compras	59	31	-13.929,13	-64.336,21
Embalagem 03 2020 Compras	1333	29	1.462.216,29	6.751.736,63
Embalagem 03 2020 Dev Compras	31	30	-2.239,64	-10.338,66
Embalagens 04 2020 Compras	910	29	1.053.151,23	4.862.434,57
Embalagens 04 2020 Dev Compras	55	30	-3.958,26	-18.270,32
Totais dos Ajustes de Créditos			10.367.016,97	47.861.206,90

2.2.1. Entendeu a fiscalização serem creditáveis os valores indicados como **IMPORTAÇÃO EXTEMPORÂNEA** (desde que retificada a EFD) por se tratar de importações de insumos por ordem:

14. Quanto aos documentos de créditos indicados na planilha "Importação_extemp 10_2020" (R\$ 303.799,49 de PIS e R\$ 1.454.426,44), referentes a importações de insumos por ordem, em meses do ano 2019, fica o sujeito passivo facultado a retificar as respectivas EFD-Contribuições dos períodos de emissão dos documentos (meses do ano 2019) para a inclusão de tais documentos e consequente utilização dos créditos.

2.2.2. Destarte, com razão a **Recorrente**, se fosse (e não será, por este relator) superada a tese da necessidade de retificação da EFD, o crédito deveria ser concedido. Sem prejuízo da possibilidade de alteração do fundamento de glosa, este encontra limites no *venire contra factum proprium* e na *reformatio in pejus*; se a fiscalização reconhece algo, não pode posteriormente desdizer-se.

2.3. O artigo 3º § 4º da Lei 10.833/03 concede *direito material* ao **CRÉDITO EXTEMPORÂNEO**, ou seja, dispõe em que condições de fato o crédito pode ser aproveitado. Em verdade, o *caput* do artigo em questão dispõe sobre as hipóteses de creditamento e o § 4º deixa claro que a extemporaneidade na apuração não afeta liquidez e certeza do crédito.

2.3.1. É claro que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 silenciam sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo, assim como silenciam sobre o aproveitamento de MP, PI e ME no IPI, assim como PIS/COFINS exportação e mesmo PIS/COFINS mercado interno. Assim o é vez que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 são normas adjetivas (ou ao menos de forte conteúdo), estabelecem procedimentos para a compensação e quais débitos podem ser compensados, porém não quais créditos – definidos por Leis específicas.

2.3.2. Não se nega o conteúdo de direito material de algumas normas do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a exemplo, §§ 3º e 12). No entanto, ainda que ante proibição expressa da LEI (e não da legislação) prevaleceria o direito ao creditamento por especialidade (uma vez que os parágrafos 3º e 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 foram criados uma e justamente pela Lei 10.833/03).

2.3.3. Anote-se, ainda, que a **Recorrente** está pleiteando crédito escritural extemporâneo e não compensação/restituição de crédito registrado em períodos anteriores, isto é, ela não registrou o crédito em sua escrita fiscal no período correto de apuração, porém, ao observá-lo apurou-o para compensar créditos das contribuições em sua escrita, o que é plenamente possível, desde que o crédito não tenha sido fulminado pela decadência e sem incidência de correções, como determina o artigo 13 da Lei 10.833/03:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

2.3.4. Com isto se quer dizer que o simples fato de existir a dicção legal acima prova que o procedimento adotado pela **Recorrente** (também) é correto, *rectius*, não pode existir impedimento ao gozo do crédito. Caso a **Recorrente** adotasse o procedimento descrito pela fiscalização, o crédito escritural do período de apuração teria inegável impacto no valor recolhido por esta aos cofres públicos, conseqüentemente, haveria majoração do indébito e sobre este deveriam incidir todas as correções legais, ou seja, de maneira diametralmente diversa àquela apontada pelo artigo 13 acima. Em verdade, o procedimento adotado pela **Recorrente** representa bônus aos cofres públicos que deixarão de ressarcir encargos moratórios.

2.3.5. De mais a mais, sem sombra de dúvida a apuração mensal de crédito ou débito das contribuições é feito por adição sendo uma das parcelas um número negativo. Ante resultado mensal negativo, o contribuinte deve pagar seus débitos por DARF e inicia o mês seguinte com saldo zero. Agora bem, se o resultado é positivo, este é transferido ao mês seguinte como crédito (parcela da adição). Em repetido o resultado positivo, o mesmo acontece no mês seguinte e assim sucessivamente. Matematicamente, portanto, temos que:

A = créditos do período;

B = débitos do período;

Z = crédito extemporâneo;

Equação de crédito mensal: $A1 + (- B1)$

Se $A1 + (- B1) < 0$ há pagamento logo $A1+B1 = 0$;

Se $A1 + (- B1) > 0$ há crédito;

Em períodos sucessivos:

$(A1+ (- B1)) + (A2+ (- B2)) + (A3 + (-B3))...$

Em períodos sucessivos com crédito extemporâneo:

$$[(A1+(-B1))+Z1] + [(A2+(-B2))+Z2] + [(A3+(-B3))+Z3]...$$

2.3.6. Ora, a propriedade associativa da adição nos diz que independente da forma que somarmos as parcelas (no nosso caso $(A_n+(-B_n)+Z_n)$) o resultado é o mesmo; matematicamente:

$$[(A1+(-B1))+Z1] + [(A2+(-B2))+Z2] + [(A3+(-B3))+Z3] = (A1+(-B1)) + (A2+(-B2)) + (A3+(-B3)) + Z1 + Z2 + Z3$$

2.3.7. Desta forma, retificar período a período os documentos fiscais apurando crédito e pleiteando-os em cada um destes períodos (como quer a fiscalização) ou apurá-los de uma vez (como fez a **Recorrente**) resulta exatamente no mesmo valor, desde que, por óbvio, respeitado o rateio proporcional do período de apuração originário.

2.3.8. É claro que uma das parcelas (o débito) é um número negativo, logo ao invés de soma deve ser feita subtração; operação matemática em que não se aplica a propriedade associativa $(A-B \neq B-A)$. Entretanto, na *equação* em questão ou o resultado da subtração é zero (pois há débito e consequente pagamento) ou é um número positivo. Logo, considerando períodos sucessivos ou há soma com elemento neutro (zero) ou há soma com numeral positivo. No *juridiquês*, não há transferência de saldo devedor de PIS/COFINS de um período de apuração a outro, apenas de saldo credor, o que torna válida a equação acima.

2.3.9. De duas, uma: ou há débito pago no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência pagamento indevido (e ressarcível) ou há crédito no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência o aumento do crédito no período (também ressarcível).

2.3.10. Não se nega a importância de tornar o trabalho fiscal ágil e pontual – aliás, facilitar o trabalho fiscal é, ao fim e ao cabo, facilitar o trabalho de todos, fazendo justiça social-tributária. Porém, impossível contrapor a fluidez do trabalho fiscal ao direito individual de ser ressarcido do que foi indevidamente pago, ainda mais quando tal direito se encontra escancarado em Lei, ainda mais quando há Súmula expressa sobre ajustes na base de cálculo de períodos anteriores ao pedido de crédito:

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

2.3.11. É um contrassenso admitir que o fisco pode debruçar-se sobre períodos anteriores quando o contribuinte pleiteia um período de apuração e não o admitir quando o contribuinte pleiteia crédito extemporâneo - de período anterior. Se há Súmula que permite ajustes em períodos anteriores para apuração do montante creditório é porque tais ajustes são

mais do que possíveis, são exigidos da fiscalização – ou isto, ou passamos a admitir que a fiscalização pode atuar de forma discricionária.

2.3.12. Portanto, é possível o aproveitamento do crédito extemporâneo, independentemente da retificação da EFD, desde que demonstrada a liquidez e certeza destes, que estes não foram consumidos em períodos anteriores e no montante do rateio proporcional do período.

2.3.13. Para a glosa de despesas contratuais, de milho e de importação, não há qualquer prova de que os créditos não foram aproveitados em períodos posteriores e, por este motivo, esta (a glosa) era mesmo de rigor. Agora bem, no caso dos créditos de embalagens, é incontroverso que no período correto a **Recorrente** utilizou-se parcialmente dos créditos e que no período de apuração fiscalizado (autuado) pretende creditar-se do restante destes créditos, portanto, no período de apuração correto (da aquisição da embalagem) a diferença de alíquota não foi creditada. No entanto, não há qualquer prova de que a diferença de alíquotas não foi consumida nos períodos subsequentes à apuração originária, o que também leva a manutenção da glosa.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do recurso voluntário, para, na parte conhecida, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto