



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.720119/2015-64
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.460 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de maio de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
REVATI S.A. ACUCAR E ALCOOL - EM RECUPERACAO JUDICIAL

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

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

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Enquadram-se no conceito de insumos os equipamentos de proteção individual (EPI).

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela RFB, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas DACON original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte REVATI S.A. AÇÚCAR E ALCOOL – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3401-005.313**, de 24 de setembro de 2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, exclusivamente para reverter a glosa em relação aos equipamentos de proteção individual (EPI). O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. INSUMOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição em apreço não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IRPJ (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte. Precedentes CARF.

CRÉDITOS. CUSTOS. TRANSPORTE. MATÉRIA PRIMA. COMPROVAÇÃO. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão de valores glosados, aproveitados sobre os custos de transporte de matéria-prima, depende da comprovação, mediante documento fiscal (Conhecimento de

Transporte Rodoviário de Carga e/ ou Nota Fiscal) e contábil (Razão), de que tais custos foram, efetivamente, suportados pelo adquirente e glosados pela Fiscalização.

CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. MÁQUINAS. VEÍCULOS. GLOSA. PEÇAS. MANUTENÇÃO.

Mantém-se a glosa dos créditos sobre os custos/despesas incorridas com materiais e peças empregadas na manutenção da frota de veículos agrícolas, inclusive, com óleo diesel para revenda, lubrificantes e combustíveis pelo fato de o interessado não ter exercido atividade agrícola nem ter produzido cana de açúcar no período abrangido pelos Autos de Infração.

EQUIPAMENTOS PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). CUSTOS/DESPESAS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Se as despesas com aquisição de Equipamentos de Proteção Individual para os empregados são ocasionadas dentro do processo produtivo, configura-se como custo de produção e, portanto, dá direito ao crédito de PIS e da COFINS.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado a apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACon) retificadoras dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) retificadoras.

CRÉDITO PRESUMIDO. CÁLCULO. MÉTODO. RATEIO. GLOSA.

A falta de sistema de contabilidade de custo integrada e coordenada com a escrituração contábil para apuração dos custos de produção implica adoção do rateio proporcional da receita bruta em relação à receita decorrente da venda de álcool (etanol) para o cálculo do crédito presumido deste produto; assim, a glosa decorrente da adoção deste método deve ser mantida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Não resignada com o acórdão na parte que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação (1) **ao conceito de insumos** e (2) **ao direito de crédito das contribuições não-cumulativas para o PIS e a COFINS quanto aos custos de aquisição dos equipamentos de proteção individual (EPI)**, postulando a aplicação do conceito restritivo de insumos da legislação do IPI. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 203-12.488 e 9303-002.659 (1), e 3403-002.477 (2), respectivamente.

Foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do despacho de admissibilidade s/nº - 4ª Câmara, de 28 de fevereiro de 2019, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Devidamente intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 5.684 e ss.) ao apelo especial da Fazenda Nacional postulando, preliminarmente, o seu não conhecimento, por contrariar o entendimento da CSRF, e no mérito, a sua negativa de provimento.

Na mesma oportunidade, a empresa REVATI interpôs recurso especial de divergência insurgindo-se quanto aos seguintes pontos: (i) conceito de insumos no regime não-cumulativo de PIS e COFINS; (ii) custos de transporte da matéria-prima – comprovação; (iii) insumos da fase agrícola – máquinas, veículos, peças, manutenção; (iv) créditos extemporâneos – necessidade de retificação do DICON; (v) cálculo do crédito presumido. Para comprovar o dissídio interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3201-004.165 (i); 3403-002.319 (ii); 3201-004.164 e 3402-003.076 (iii); 3301-004.834 e 9303-004.550 (iv); e 9303-009.109 (v), respectivamente.

Para o recurso especial de divergência apresentado pelo Contribuinte foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 13 de novembro de 2019, considerando-se como comprovada a divergência jurisprudencial tão somente com relação à matéria **(iv) créditos extemporâneos – necessidade de retificação do DICON**.

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente às matérias denominadas (i) Conceito de Insumos no Regime Não-Cumulativo de PIS e Cofins; (ii) Custos de Transporte da Matéria-Prima – Comprovação; (iii) Insumos da Fase Agrícola – Máquinas, Veículos, Peças, Manutenção; e (iv) Cálculo do Crédito Presumido.

Contra referido entendimento, o Sujeito Passivo interpôs agravo, reafirmando ter cumprido os pressupostos processuais, em relação às matérias: (i) Do Conceito de Insumos no Regime Não-Cumulativo de PIS e Cofins; (ii) Custos de Transporte da Matéria-Prima – Comprovação; e (iv) Cálculo do Crédito Presumido. Nos termos do despacho CSRF/3ª Turma, de 21 de fevereiro de 2020, foi rejeitado o agravo e mantido o prosseguimento parcial do apelo especial do Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial do Contribuinte, postulando a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

1.1.1 Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

1.1.2 Recurso especial do Contribuinte

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a controvérsia gira em torno dos seguintes pontos:

1. Recurso especial da Fazenda Nacional - (1) ao conceito de insumos e (2) ao direito de crédito das contribuições não-cumulativas para o PIS e a COFINS quanto aos custos de aquisição dos equipamentos de proteção individual (EPI);
2. Recurso especial do Contribuinte - (3) créditos extemporâneos – necessidade de retificação do DACON.

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as demais matérias.

2.1 CONCEITO DE INSUMO

No acórdão recorrido, foi considerado como insumo os bens ou serviços necessários ao processo produtivo (custo de produção) e, por conseguinte, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte. Com base nesse entendimento, restou concedido o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) para os empregados, pois são custos de produção.

A Fazenda Nacional, por sua vez, requer seja reconhecido como conceito de insumo aqueles utilizados diretamente na fabricação de produtos, adotando-se a tese prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Segundo o seu entendimento, somente poderiam ser considerados como insumos os bens que “*sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas*”.

A pretensão da Recorrente não merece prosperar.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...]

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo n.º 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-

se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

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

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

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

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

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

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

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 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 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.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da

desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio *sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade

interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Estabelecido o conceito de insumo a ser considerado, e afastada a pretensão da Fazenda Nacional de reforma do julgado recorrido nesse ponto, passa-se à análise do item relativo ao crédito sobre despesas com a aquisição dos equipamentos de proteção individual (EPI) para os empregados.

2.2 CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI)

No acórdão recorrido, foi deferido o pedido de crédito com relação às despesas com aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) para os empregados, reportando-se aos argumentos utilizados no acórdão nº 3402-005.289, de 24/05/2018, proferido em processo do mesmo Contribuinte REVATI, cujo excerto da fundamentação é reproduzido abaixo:

[...]

c) Glosa de EPI's - Equipamentos de Proteção Individual.

Aduz a Recorrente que a Fiscalização efetuou a glosa em itens que são enquadrados na categoria de Equipamentos de Proteção Individual (EPI) por não exercem nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação - álcool industrial, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Afirma que fornece aos seus trabalhadores (por força de Lei), os seguintes itens de segurança e proteção individual especialmente desenvolvidos para evitar que estes sofram ferimentos quando em atividade: **1. Óculos de Segurança** (para evitar que os olhos sofram qualquer contato com fagulhas, radiações, partículas, respingos e demais riscos pertinentes ao trabalho); **2. Botas:** Para proteger os trabalhadores em relação a

elementos abrasivos ou cortantes; e **3. Protetores Auriculares:** proteção dos ruídos acima dos limites aceitáveis, tendo em vista atividade industrial de cana-de-açúcar.

De fato, os trabalhadores da indústria necessitam de equipamentos especiais de segurança e proteção devido ao contato com equipamentos contundentes e outros com temperatura e nível de ruído elevados, além de trabalhos com soldas e maçaricos entre outros.

Portanto, em relação a despesas com aquisição de Equipamentos de Segurança e Proteção Industrial (EPIs) para empregados (tais como óculos de segurança, luvas, botas, protetores auriculares), como afirmado pela Recorrente em seu recurso, não há dúvidas de que os equipamentos de proteção individual fornecidos aos empregados tratam-se de insumos, pois são utilizados, pelos empregados, diretamente no desempenho do serviço dentro da fábrica, uma vez que eles (empregados) devem estar sempre com todos os equipamentos de proteção individual exigidos pela legislação trabalhista (Ministério do Trabalho e Emprego), como luvas, capacetes, botas, óculos de segurança, entre outros.

Neste caso, faz-se necessário observar que tais itens, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, correspondem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, pois os materiais de proteção individual (EPIs), nitidamente são consumidos pela utilização dos empregados diretamente na prestação dos serviços dentro do parque fabril da empresa, portanto, para o caso em questão penso que tratam-se de insumos que se encaixam perfeitamente no inc. II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

No mesmo sentido, a CSRF em seu Acórdão nº 9303-005.192, de 17/05/2017, decidiu que tais despesas são ocasionadas dentro do processo produtivo, configurando-se como custo de produção e, portanto, dá direito ao crédito de PIS a da COFINS.

Desta forma, voto no sentido que seja revertido as glosas referente aos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs). **1. Óculos de Segurança; 2. Botas e 3. Protetores Auriculares.**

[...]

Entende-se não merecer reforma o acórdão recorrido nesse ponto. As despesas com aquisição de equipamentos de proteção individual são indispensáveis ao processo produtivo do Contribuinte, ainda que não exerçam nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação – álcool industrial, pois: (a) conforme esclarecido em sede de contrarrazões pela empresa, os trabalhadores da indústria têm contato com equipamentos contundentes e outros com temperatura e nível de ruído elevados, além de soldas e maçaricos, devendo constantemente estar utilizando os equipamentos de proteção individual; (b) além disso, referidos EPIs devem obrigatoriamente ser fornecidos pelo empregador, por força da legislação nacional, sob pena de possível embargo das atividades empresariais pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

No sentido de considerar como essenciais ao processo produtivo o fornecimento de equipamentos de proteção individual pode-se citar os acórdãos nº 9303-008.645, 9303-009.658, 9303-009.656 e 9303-008.474.

Portanto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

2.3 CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – COMPROVAÇÃO

O aproveitamento de créditos extemporâneos no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao Pis e a Cofins está lastreado na previsão contemplada no §4º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, *in verbis*:

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

[...]

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

[...] (grifou-se)

Assim, conforme preceitua o art. 170 do Código Tributário Nacional, detendo o contribuinte crédito líquido e certo, vencidos ou vincendos, poderá exercer seu direito de compensação contra a Fazenda Pública. Nessa linha relacional, permite a legislação que os créditos de PIS e COFINS não-cumulativos não aproveitados no mês em que se originaram, possam ser aproveitados nos meses subsequentes, não havendo qualquer vinculação à necessidade de retificação das DACONs e DCTFs.

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

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

O advento da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, não alterou a sistemática determinada pelo §4º, art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e nº 10.833/03, pois limitou-se a dispor que os pedidos de ressarcimentos poderiam ser apurados apenas no encerramento do trimestre, o que não significa que os saldos acumulados anteriormente não poderiam ser incluídos na pretensão de ressarcimento.

Nesses termos, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte para possibilitar o aproveitamento do crédito extemporâneo sem a necessidade de retificação das DCTFs e DACONs.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e se dá provimento ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer o direito ao

aproveitamento dos créditos extemporâneos, independentemente de retificação das DCTFs e DACONs.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente à conclusão diversa da adotada, quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, com relação à discussão do seguinte matéria: **Créditos extemporâneos – necessidade de retificação do DACON.**

Como relatado, o aproveitamento de créditos extemporâneos no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS está lastreado na previsão contemplada no §4º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, *in verbis*:

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

(...).

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

A legislação disciplina que a apropriação de créditos como “extemporâneos” é permitida nos casos de aquisições de bens, mercadorias e serviços adquiridos pela empresa, para utilização como insumos ou revenda e demais hipóteses previstas nos arts. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.

E, de fato o parágrafo 4º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, acima transcrito, prevê em que o crédito não aproveitado em determinado período poderá ser aproveitado nos meses seguintes.

No entanto, em cumprimento ao disposto no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003, a RFB editou a IN SRF nº 600, de 2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, e assim dispõe em seus arts. 21 e 22:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

(...).

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.

(...).

Conforme pode ser verificado nos diplomas legais acima referidos, o crédito não aproveitado no mês poderá ser aproveitado nos meses seguintes e o saldo credor apurado em cada trimestre poderá ser compensado com outros débitos tributários ou objeto de pedido de ressarcimento.

Desta forma não resta dúvida que a própria RFB prevê a possibilidade de aproveitamento dos créditos nos meses subsequentes, conforme se depreende do contexto das orientações expedidas para elaboração da EFD - Contribuições.

No entanto, no presente caso, informa o Fisco que o Contribuinte não apresentou os DACTON demonstrando a apuração dos créditos e dos saldos credores trimestrais, comprovando a não utilização tempestiva dos créditos reclamados, e dos respectivos DACTON retificadores, demonstrando seus aproveitamentos intempestivos, conforme dispõe o art. 11 da IN SRF nº 590, de 2005. Veja-se:

“Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...).

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

Assim, considerando que a Contribuinte não apresentou nos autos os **DACTONS retificadores**, demonstrando os créditos extemporâneos e os saldos credores trimestrais apurados (demonstrativos com o recálculo dos saldos de cada trimestre, gerando os respectivos direitos creditórios a serem ressarcidos), bem como não apresentou as respectivas DCTFs retificadoras e documentos que comprovem as alegações de seu recurso, não é possível dar respaldo à operação de apropriação dos créditos glosados pelo Fisco.

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

Caso contrário, teremos o risco de perder o controle, com dois possíveis consequências: **(a)** eventual aproveitamento em duplicidade do mesmo valor, **(b)** eventual aproveitamento de direito creditório já alcançado pelo transcurso do prazo fatal para pedido de repetição de indébito.

Seria possível até uma prova que suprisse essa necessidade de controle (como a cópia dos demonstrativo do preenchimento da EFD Contribuições, por exemplo), desde que inequívoca, o que não é o caso presente nos autos.

Nesse mesmo sentido, foi decidido por essa 3ª Turma nos Acórdão nºs 9303-007.510, de 17/10/2018 e **9303-009.739**, de 11/11/2019. Confira-se a ementa:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Portanto, como a Contribuinte não apresentou os **DACON retificadores** demonstrando os créditos extemporâneos e os saldos credores trimestrais apurados, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte, para no mérito, **negar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos