



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.720935/2018-07
RESOLUÇÃO	3101-000.496 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3101-000.494, de 11 de fevereiro de 2025, prolatada no julgamento do processo 10880.953340/2018-68, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de COFINS - 4º trimestre de 2017.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e para o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que 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 bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFNMF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO UTILIZADAS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O creditamento sobre os itens pode se dar, observado os requisitos legais, diretamente como custo do período de apuração (art.3º, II da Leis nº 10.833/03 e 10.637/02) ou pela incorporação do valor ao ativo imobilizado (art.3º, IV da Leis nº 10.833/03 e 10.637/02). Para o creditamento a título de insumo deverão ser atendidos todos os requisitos normativos e legais exigidos para geração do direito ao crédito.

REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE.

As embalagens que não são utilizadas no processo produtivo, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte não geram, por conseguinte, direito ao crédito.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GLOSA DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Só há direito a tomada de crédito sobre serviços adquiridos a título de insumo quando a aplicação deles se der dentro do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, atendidos os critérios de essencialidade e relevância. Não podem ser tidos como insumos geradores de

crédito aqueles serviços que são utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VALOR ACESSÓRIO.

O valor do frete na aquisição integra o custo como valor acessório, uma vez que o principal é o valor do insumo. É vedado o creditamento em relação ao valor do frete relativo à aquisição de insumo que não tenha gerado direito ao creditamento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins e do PIS, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CREDITAMENTO. FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o COFINS e PIS/Pasep não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados (mercadorias) entre os seus diferentes estabelecimentos. Frete de transferência de mercadorias não se confunde com frete na operação de venda. O conceito de insumo não engloba os dispêndios realizados após a finalização do processo de produção, salvo exceções justificadas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL DE MÁQUINA E EQUIPAMENTO. VEÍCULOS.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS apurada em regime não-cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA CONTRATADA.

Nos termos da Solução de Consulta nº 204 – Cosit de 15/12/2021, por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CREDITAMENTO SOBRE BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. NOTAS FISCAIS DE NÃO SUJEIÇÃO AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. HIPÓTESE DE NÃO CREDITAMENTO.

Em razão do disposto nas Leis Federais nº 8.846/94 e 8.137/90 deve-se presumir como corretas e válidas as informações que constam nos documentos fiscais.

REGIME NÃO CUMULATIVO .CRÉDITO PRESUMIDO. CAROÇO DE ALGODÃO.

O crédito presumido do Contribuinte deve ser apurado e registrado de forma segregada e seus saldos controlados durante todo o período de sua utilização.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. CONDIÇÕES. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

O creditamento sobre bens do ativo imobilizado devem seguir o disposto no artigo 3º, incisos VI e VII e §1º, inciso III das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02. É vedada a apropriação extemporânea. O aproveitamento do(s) crédito(s)

relativo(s) ao(s) período(s) de competência(s) pretérita(s) deve ser precedido da revisão da apuração da(s) contribuição(ões) do(s) período a que pertencem tal(is) crédito(s). Deve ser mantido o registro dessas alterações de modo a se identificar os motivos e a adequação dessas alterações.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. RATEIO.

As receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que elas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins.

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão o Contribuinte deve apresentar juntamente com a sua irresignação a documentação que sustente as alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido que é apresentado em PERDCOMP.

Intimada, a recorrente interpôs recurso voluntário para discutir as matérias afetas a(o):

III – DO DIREITO

III.1 - Desenvolvimento das Atividades Empresariais pela Recorrente

III.2 - Conceito De Insumos: Reconhecimento do Uso de Bens e Serviços ensejadores de Créditos de COFINS e PIS/PASEP na Sistemática da Não-Cumulatividade

III.3 – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

III.3.1 - Partes e peças para reposição utilizadas em máquinas e equipamentos do processo industrial e aquisições de lenha

III.2 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

III.2.1 – Fretes sobre operações de compras

III.2.2 – Fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos e empresas do mesmo grupo

III.2.3 – Fretes sobre vendas de mercadorias e nas remessas e retornos de armazenagem

III.3 - Crédito sobre Armazenagem, despesas com fumigação de navios, taxa de embarque, desembaraço aduaneiro e carregamento

III.4 – Energia elétrica

III.5 – Ativo imobilizado

III.6 – Creditamento sobre Bens adquiridos para Revenda - Aquisições de Milho em Grãos e Pluma de Algodão para Revenda

III.7 – Do crédito presumido sobre caroço de algodão (alegado insumo agroindustrial)

III.8 – Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos (aluguéis de empilhadeiras, Munck, pás carregadeiras e veículos em geral)

III.9 – RATEIO DAS RECEITAS – METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DO CRÉDITOS

A recorrente encerra seu expediente recursal apresentando como pedidos:

IV – DOS PEDIDOS

187. Ante ao exposto, a Recorrente requer o recebimento e conhecimento deste Recurso Voluntário, para que o mesmo seja remetido ao CARF, com o consequente reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS indevidamente glosado e a extinção integral do suposto crédito tributário, assim como o cancelamento integral da multa aplicada em razão das supostas omissões e incorreções na EFDContribuições.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

Cumpridos os requisitos formais necessários de validade do recurso voluntário interposto pela recorrente, decido pelo seu conhecimento e processamento.

Consoante narrado, a recorrente que atua no ramo da agroindústria, formalizou pedido de ressarcimento do crédito de COFINS não-cumulativo, concernente ao 1º trimestre de 2018, cumulativamente transmitiu declaração de compensação.

Os créditos têm como origem os custos e despesas incorridos sobre bens para revenda; bens e serviços utilizados como insumos; aluguéis de máquinas e equipamentos; armazenagem e fretes sobre vendas; devolução de vendas; energia elétrica; ativo imobilizado; e créditos extemporâneos.

Os motivos que embasam o indeferimento de parcela do crédito da contribuição pela fiscalização estão firmados na legislação que instituiu o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS e no memorial descritivo das operações que compuseram a base de cálculo do crédito.

Especialmente em relação ao crédito extemporâneo, além da ausência de respaldo legal para a concessão do crédito para determinadas aquisições, também sustenta à necessidade de retificação das obrigações acessória.

Com isso, a fiscalização não se debruçou sobre a natureza das despesas incorridas pela recorrente antes do período atinente ao 3º trimestre de 2017, sendo estas excluídas da base de cálculo do crédito.

Na esteira decidiu a DRJ ao impor a mesma condição, como denota-se do *decisum* reproduzido:

Com relação a apropriação extemporânea de valores, os incisos I, do §1º do art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 estabelecem que o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês.

No âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo certos requisitos.

(...)

Dos dispositivos legais já citados, entende-se: o crédito será determinado i.e., fixado, estabelecido) no mês. Ou seja, a lei não prevê apropriação extemporânea; prevalecendo o regime de competência.

Assim, para o aproveitamento de crédito extemporâneo, é necessário retificar as declarações relativas ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes.

Após a retificação das DACON's, se remanescer crédito, este poderá ser utilizado para dedução da contribuição devida em períodos subsequentes. Tais dispositivos não permitem o aproveitamento extemporâneo dos créditos do PIS e da COFINS.

(destaques nossos)

Sobre o tema, sustenta a recorrente como condição para a fruição a destempo do crédito o prazo decadencial, inexistindo, para tanto, imposição legal no que tange à retificação das obrigações acessórias (EFD-contribuição, DCTF e DACON).

Em relação as demais rubricas glosadas, a defesa está firmada na essencialidade dos bens e serviços empregados como insumos nas atividades desempenhadas.

Argumentos análogos foram abordados ainda em manifestação de inconformidade e, com base nesses fatos, decido.

Antes de enfrentar qualquer glosa incorrida no procedimento fiscal, de já, entendo que o processo não está maduro para julgamento, ante a imposição pela DRJ acerca da retificação das obrigações acessórias pela recorrente para a fruição do crédito extemporâneo.

Além da patente alteração da motivação inicial carreada no acórdão recorrido, discordo quanto à exigência da transmissão de retificadores para EFD-contribuições, DCTF e DACON, por duas razões.

O § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autoriza apuração do crédito incorrido no mês ou a destempo, circunstância reconhecida pela DRJ. Não existe outra condição, para tanto, como a retificação das obrigações acessórias.

A conclusão é confirmada pela leitura do Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições e do Manual de Perguntas e Resposta da Secretaria da Receita Federal. Nos documentos, a retificação da escrituração da EFD-Contribuições consta como **preferível e, uma vez carente, as operações serão registradas em campos próprios**, confira-se trechos:

Guia EFD-Contribuições:

Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep

Este registro tem por objetivo realizar o controle de saldos de créditos fiscais de períodos anteriores ao da atual escrituração, bem como eventual saldo credor apurado no próprio período da escrituração. Ou seja, este registro serve para escriturar as disponibilidades de créditos:

- Apurados em períodos anteriores ao da escrituração, demonstrados mês a mês, com saldos a utilizar no atual período da escrituração ou em períodos posteriores, mediante desconto, compensação ou ressarcimento;
- Apurados no próprio período da escrituração, mas que não foi totalmente utilizado neste período, restando saldos a utilizar em períodos posteriores, mediante desconto, compensação ou ressarcimento.

(...)

Conceitualmente, o crédito só se caracteriza como extemporâneo, quando se refere a período anterior ao da escrituração, e o mesmo não pode mais ser escriturado no correspondente período de apuração de sua constituição, via transmissão de Dacon retificador ou EFD-Contribuições retificadora.

Salienta-se que para correta forma de identificação dos saldos dos créditos de período(s) passados(s), a favor do contribuinte, seja observado o critério da clareza, expressando mês a mês a posição (tipo de crédito, constituição, utilização parcial ou total) do referido crédito de forma individualizada, ou seja, não agregando ou totalizando com quaisquer outros, ainda que de mesma natureza ou período. Deve-se respeitar e preservar o direito ao crédito pelo período decadencial, logo, não é procedimento regular de escrituração englobar ou relacionar em um mesmo

registro, saldos de créditos referentes à meses distintos. Deve assim ser escriturado um registro para cada mês de períodos passados, que tenham saldos passíveis de utilização, no período a que se refere à escrituração atual.

Desta forma, eventual crédito extemporâneo informado no campo 07 tem, necessariamente, que se referir a período de apuração (campo 02) anterior ao da atual escrituração.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "1100"	C	004*	-	S
02	PER_APU_CRED	Período de Apuração do Crédito (MM/AAAA)	N	006	-	S
03	ORIG_CRED	Indicador da origem do crédito: 01 – Crédito decorrente de operações próprias; 02 – Crédito transferido por pessoa jurídica sucedida.	N	002*	-	S
04	CNPJ_SUC	CNPJ da pessoa jurídica cedente do crédito (se ORIG_CRED = 02).	N	014*	-	N

05	COD_CRED	Código do Tipo do Crédito, conforme Tabela 4.3.6.	N	003*	-	S
06	VL_CRED_APU	Valor total do crédito apurado na Escrituração Fiscal Digital (Registro M100) ou em demonstrativo DACON (Fichas 06A e 06B) de período anterior.	N	-	02	S
07	VL_CRED_EXT_APU	Valor de Crédito Extemporâneo Apurado (Registro 1101), referente a Período Anterior, Informado no Campo 02 – PER_APU_CRED	N	-	02	N
08	VL_TOT_CRED_APU	Valor Total do Crédito Apurado (06 + 07)	N	-	02	S
09	VL_CRED_DESC_PA_ANT	Valor do Crédito utilizado mediante Desconto, em Período(s) Anterior(es).	N	-	02	S
10	VL_CRED_PER_PA_ANT	Valor do Crédito utilizado mediante Pedido de Ressarcimento, em Período(s) Anterior(es).	N	-	02	N
11	VL_CRED_DCO_MP_PA_ANT	Valor do Crédito utilizado mediante Declaração de Compensação Intermediária (Crédito de Exportação), em Período(s) Anterior(es).	N	-	02	N

(...)

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. **O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito.** No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1100.

Deve ser ressaltado que o crédito apurado no período da escrituração pelo método de apropriação direta (Art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.637/02), referente a aquisições, custos e despesas incorridos em período anteriores ao da escrituração, não se trata de crédito extemporâneo, se a sua efetividade só vem a ser constituída no período atual da escrituração.

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (*registros 1101, 1102, 1501, 1502*) e de contribuições (*1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620*), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

4. Registre-se que, diferentemente da EFD-ICMS/IPI, a EFD-Contribuições não limita ou recusa na escrituração de documentos e operações nos Blocos A, C, D ou F, a escrituração de documentos cuja data de emissão seja diferente (meses anteriores ou posteriores) ao que se refere a escrituração.

Assim, na EFD-Contribuições do Período de Apuração referente a agosto de 2013, por exemplo, pode ser incluído documentos que, mesmo emitidos em meses anteriores a agosto/2013, ou emitidos em meses posteriores a agosto/2013, desde que o fato (receita ou operação geradora de crédito) tenha por período de competência, o mês da escrituração, ou seja, agosto de 2013. Em resumo, a EFD-Contribuições nunca validou como extemporâneo um documento, ou deixou de considerar como válido o documento/operação, em função de vir a ter data de emissão diferente ao do período de apuração a que se refere.

O PVA nas versões disponibilizadas em ambiente de produção continua validando eventual registro extemporâneo, se o arquivo txt importado se referir a PA igual ou anterior a julho de 2013. Para as escriturações com período de apuração a partir de agosto de 2013, o PVA não valida nem permite a geração de registros de operação extemporânea, gerando ocorrência de erro de escrituração.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "1101"	C	004*	-	S
02	COD_PART	Código do participante (Campo 02 do Registro 0150)	C	060	-	N
03	COD_ITEM	Código do item (campo 02 do Registro 0200)	C	060	-	N
04	COD_MOD	Código do modelo do documento fiscal, conforme a Tabela 4.1.1.	C	002*	-	N
05	SER	Série do documento fiscal	C	004	-	N
06	SUB_SER	Subsérie do documento fiscal	C	003	-	N
07	NUM_DOC	Número do documento fiscal	N	009	-	N
08	DT_OPER	Data da Operação (ddmmaaaa)	N	008*	-	S
09	CHV_NFE	Chave da Nota Fiscal Eletrônica	N	044*	-	N
10	VL_OPER	Valor da Operação	N	-	02	S
11	CFOP	Código fiscal de operação e prestação	N	004*	-	N
12	NAT_BC_CRED	Código da Base de Cálculo do Crédito, conforme a Tabela indicada no item 4.3.7.	C	002*	-	S
13	IND_ORIG_CRED	Indicador da origem do crédito: 0 – Operação no Mercado Interno 1 – Operação de Importação	C	001*	-	S
14	CST_PIS	Código da Situação Tributária referente ao PIS/PASEP, conforme a Tabela indicada no item 4.3.3.	N	002*	-	S
15	VL_BC_PIS	Base de Cálculo do Crédito de PIS/PASEP (em valor ou em quantidade).	N	-	03	S

Manual de Perguntas e Resposta:

Na escrituração da EFD-Contribuições admite-se também a ocorrência de ajustes aos montantes mensais dos créditos apurados diretamente no bloco M (Apuração da Contribuição e Crédito do PIS/Pasep e da Cofins), mediante utilização dos registros M110 e M510 (Ajustes do Crédito de PIS/Pasep Apurado) nos casos já

previstos no Guia Prático da EFD-Contribuições e nos demais casos em que não seja possível realizá-los por meio de documentos fiscais (blocos A, C e D) ou do registro de operações sujeitas a crédito no bloco F. Entre os exemplos que podem ensejar ajustes diretamente no bloco M, cita-se a devolução de compras ocorridas em mês posterior ao da aquisição.

Tendo em vista a possibilidade da pessoa jurídica de proceder à retificação da escrituração em até cinco anos, a partir da vigência da IN RFB nº 1.387/2013, a inclusão de novas operações representativas de créditos ou de contribuições, ainda não incluídos em escrituração digital já transmitida, deve ser formalizada mediante a retificação do arquivo digital do período de apuração a que se referem às citadas operações.

Neste sentido, a apuração e escrituração de créditos vinculados a serviços contratados ou a produtos adquiridos com direito a crédito, referentes a períodos anteriores, serão prestadas em arquivo retificador, nos registros A100 (serviços) e/ou C100 (bens para revenda e insumos adquiridos), por exemplo, do período de competência a que se referem. Ressalte-se que os registros para a escrituração das operações geradoras de crédito e de receitas auferidas, dos blocos “A”, “C”, “D” e “F”, validam a escrituração de documentos correspondentes aos períodos de apuração da escrituração, mesmo que a data de emissão do documento fiscal seja diferente (anterior ou posterior) à data a que se refere a escrituração, descrita no registro “0000”.

(destaques nossos)

Observe que a orientação dada pela Receita Federal é o cumprimento do prazo decadencial do crédito e a sua segregação com registro para cada mês do período passado, sendo indicado o tipo, a data de constituição e a utilização integral ou parcial, nos Campos 07 e 02 da atual escrituração, sendo a retificação da obrigação acessória preferível.

Estar-se diante de crédito anterior ao ano de 2018, segundo orientação da própria Receita Federal em 2019, não há qualquer imposição no que se refere à retificação das obrigações acessórias, sendo posto ao contribuinte à retificação como forma mais adequada para o registro do crédito extemporâneo, mas, de forma alguma, condição ou imposição para a sua fruição.

Logo, à restrição colocada pela DRJ além de inovar motivação, vai de encontro à ato normativo, suprimindo direito legalmente previsto inclusive, esclarecido pela Receita Federal.

Outro ponto que merece destaque envolve à modalidade de apropriação do crédito eleita pela contribuinte, hipóteses contidas no § 8º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, infra reproduzidas:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Tem-se como possibilidades, então:

(i) **apropriação direta**, se dá quando os custos e as despesas sobre os bens e serviços adquiridos como insumos, na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, são escriturados no mês do faturamento, ou seja, quando gerada à receita; e,

(ii) **rateio proporcional**, ocorre quando os custos e as despesas são escriturados no mês de aquisição (inciso I, § 1º), devolução (inciso IV, § 1º), ou incidência (incisos II e III, § 1º), aplicando-se percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, sendo irrelevante o mês do faturamento.

A determinação da forma em que o crédito será apropriado é importante quando diante do crédito extemporâneo, uma vez que a extemporaneidade é vista no rateio proporcional, afastada na apropriação direta, justamente pelo fato de que, nesta modalidade, a escrituração da despesa ocorre, obrigatoriamente, no mês da receita.

À vista disso, mesmo que adquirido o insumo em determinado mês, o registro contábil-fiscal é concretizado quando gerada à receita do produto fabricado a partir dele a título de exemplo cito a produção do leite; a primeira etapa está ainda na fazenda, e consiste justamente na produção do leite e que envolve a ordenha, para isso é preciso ração para a manada que é adquirida em fevereiro de 2018, a segunda etapa é a industrialização (produção de leite para consumo humano ou animal e em seus derivados), por fim, a comercialização, quando faturado, em abril de 2018.

Seguindo à legislação e à orientação da Receita Federal, essa despesa será computada em abril de 2018, isto é, na data em que a receita foi gerada e, por essa razão, o crédito não configura o chamado extemporâneo.

Portanto, a depender da forma adotada pela recorrente não há que se falar em crédito extemporâneo (§ 4º), mas, sim, custos e despesas efetivados no período atual da escrituração pelo método de apropriação direta o que, reitera a oposição de retificação das obrigações acessórias.

Conclusão, os critérios necessários a serem observados na apuração do crédito extemporâneo:

- a) método de apropriação dos créditos (direta ou rateio);
- b) prazo decadencial, a contar da aquisição, (inciso I, § 1º), devolução (inciso IV, § 1º), ou incidência (incisos II e III, § 1º), dos insumos;
- c) segregação dos créditos com os do período atual, necessária indicação do tipo do crédito, data de constituição e se houve utilização parcial ou total, em campos próprios na escrituração contábil-fiscal; e,
- d) exame da certeza e liquidez dos créditos à luz das leis em vigor levando-se em consideração inclusive, o sistema verticalizado da cadeia produtiva e o teste de subtração adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Voltando ao caso concreto, fácil perceber que fiscalização não trouxe qualquer análise acerca da natureza do crédito até porque, reitero, o pilar argumentativo foi a falta de previsão legal e, conseqüentemente, os registros extemporâneos foram considerados inválidos, de pronto.

Diante disso, não foi indicado o(s) mês(es) de constituição do crédito (quando efetivamente ocorreu a aquisição dos bens ou contratação dos serviços), o tipo de insumos (qual o bem e/ou o serviço), se ocorreu utilização integral ou parcial do crédito tampouco, enfrentou a certeza e liquidez dos créditos (art. 3º das leis do PIS e da COFINS) e o prazo decadencial para apuração.

Superada à necessidade de retificação das obrigações acessórias, porquanto demonstrado que tal ônus não possui guarida na legislação em regência sendo, pois, preferível, mas não obrigatório, resta necessário examinar a origem do crédito extemporâneo pleiteado pela recorrente.

Nesse sentido, com fins de preservar a segurança jurídica e o contraditório e a ampla defesa, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

- a) Indique a origem e natureza dos créditos apurados em período anterior ao ora analisado, informe a data de origem e confirme se foram aproveitados em outros períodos;
- b) Elabore planilha com indicação da origem (data de emissão da nota fiscal e data da efetiva aplicação/uso dos serviços adquiridos), e da natureza do crédito extemporâneo levando-se em conta os registros nos campos 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS) da EFD-Contribuições;
- c) Informe se houve retificação das obrigações acessórias pela recorrente;
- d) Confirme se os créditos foram apropriados em outros períodos e se foi escriturado no prazo de 05 anos;
- e) Indique se os serviços são essenciais ou necessários ao processo produtivo da recorrente, de acordo com o teste de subtração e da IN RFB nº 2.121/22;
- f) Intime a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos relativos aos insumos registrados extemporaneamente bem como, apurados em períodos anteriores de modo que possibilite os trabalhos da fiscalização;

- g) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo com a recomposição da base de cálculo do PIS e da COFINS e indique os ajustes nos valores autuados, sendo o caso;
- h) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que, a depender, apresente manifestação ou impugnação (art. 15 do Decreto nº 70.235/72);
- i) Após, sejam os autos devolvidos a esta Relatora para que seja dado prosseguimento ao julgamento.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator