



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.000194/2010-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.178 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS EM PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. ENTENDIMENTO DECORRENTE DA SÚMULA CARF Nº 159.

O prazo decadencial do direito de efetuar o lançamento tributário não abrange a atividade realizada pelo Fisco na apreciação de Pedido de Ressarcimento, não constituindo a glosa de créditos um lançamento de ofício da autoridade tributária.

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. Súmula Carf nº 159.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. RESP Nº 1.221.170/PR STJ. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

A apuração de créditos relativos a insumos deve ser realizada de acordo com os critérios da essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

DESpesas com serviços de desestiva, armazenagem na importação e movimentação da carga. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

Os serviços de desestiva, armazenagem e movimentação da carga da área portuária constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

DESpesas com serviços de desembaraço aduaneiro. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas com serviços de desembaraço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do “Teste de Subtração” permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos. Tendo sido a necessidade de retificar tais documentos o motivo para a glosa perpetrada pela Fiscalização, necessário rechaçá-la e reconhecer o direito ao crédito em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (I) por maioria de votos, em dar parcial provimento para: (I.i) reverter as glosas sobre os serviços de desestiva, armazenagem e movimentação de carga relativos ao 2º trimestre de 2005. Vencidos os conselheiros Lara Moura Franco Eduardo e Rodrigo Mineiro Fernandes. (I.ii) reverter as glosas sobre os créditos extemporâneos. Vencidos os conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Rodrigo Mineiro Fernandes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. (II) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto às despesas com serviços de desembaraço aduaneiro. Vencidas as conselheiras Maysa de Sa Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

(documento assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de crédito não cumulativo de PIS relativo ao 2º trimestre de 2005, decorrente de operações não tributadas no mercado interno, nos termos da Lei n.º 11.033, de 2004 e 11.116, também de 2004.

Como se verifica no Parecer Seort n.º 1.506/2010, o crédito detalhado no PER n.º 07415.46719.080206.1.1.10-0520 foi parcialmente reconhecido, tendo sido não homologadas parte das compensações vinculadas.

Nos termos do Parecer, foram **glosados** créditos referentes a **despesas de desestiva/despachante**, posto que “não se enquadraram na definição de insumos delineada pela legislação”.

Ainda, entendeu a autoridade tributária pela glosa de créditos de **combustíveis**, dada a ausência de comprovação do contribuinte da utilização do bem na produção da empresa (glosa revertida na decisão de primeira instância, salvo os créditos extemporâneos).

Foram também glosados créditos descontados sobre **despesas de condomínio** (sem litígio) e créditos relativos a outros períodos que não o 2º trimestre de 2005 (denominados **extemporâneos**), visto que a legislação vigente não previa a possibilidade de utilização em ressarcimento/compensação de créditos relativos a outros trimestres.

Ciente da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – PR, que, por unanimidade, entendeu pelo parcial provimento, revertendo as glosas relativas à aquisição de combustível do 2º trimestre de 2005, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

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

COMPENSAÇÃO. DECURSO DE PRAZO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para a Administração homologar a compensação declarada é de cinco anos, contados a partir da transmissão da Dcomp. após o que se opera a homologação tácita.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESESTIVA. DESPACHANTES.

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

COMBUSTÍVEL. INSUMO. CREDITAMENTO.

Quando consumidos em veículos, maquinário e equipamentos efetivamente utilizados na produção de fertilizantes destinados à venda, os gastos com combustível ensejam a apuração dos correspondentes créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

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

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

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

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. INAPLICABILIDADE.

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

ASSINTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

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

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Sendo desnecessária para o deslinde da causa, indefere-se o pedido de diligência.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Inconformado com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando, em síntese:

- a) Homologação tácita da compensação efetuada em 09/02/2006;
- b) Decadência do direito do fisco de indeferir o crédito de PIS apropriado pela recorrente;
- c) Direito ao Crédito Extemporâneo do PIS e a possibilidade de ressarcimento/compensação:
 - Da impossibilidade de revogação de lei por meio de Instrução Normativa;
 - Da observância pela recorrente do procedimento necessário para compensação;
 - Do prazo estipulado pela Lei nº 11.116/05 para que a recorrente pudesse compensar seu saldo credor acumulado de 09 de agosto de 2009 a 31 de março de 2005;
 - Da aplicação ao caso do Princípio da Verdade Material;

- d) Da impossibilidade de restrição infralegal ao conceito de insumo;
- e) Do direito ao crédito de desestiva;
- f) Da glosa dos créditos relacionados a combustível¹;
- g) Da produção de prova pericial/diligência.

Em julgamento nesta Turma Ordinária em 26 de fevereiro de 2019, foi realizada diligência à Unidade de Origem para (Resolução n.º 3402-001.789):

1. Intimar a recorrente, dentro de prazo razoável, a:

i) Apresentar Laudo Técnico com a demonstração de que as despesas de *desestiva/despachante* relativas ao 2º trimestre de 2005 seriam *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo específico, do qual resulta o produto final destinado a venda ou relativo à execução de serviço prestado a terceiro, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR. Demonstrar também a composição de tais despesas; a eventual vinculação delas aos insumos adquiridos e que tais despesas não se tratariam de despesas gerais da empresa;

ii) Comprovar a não utilização dos créditos extemporâneos em outros períodos;

2. Elaborar Relatório Conclusivo;

3. Dar ciência ao contribuinte, facultar a manifestação e retornar os autos ao CARF.

No cumprimento da diligência, foram juntados aos autos diversos documentos, como Laudo descritivo sobre a utilização dos serviços de desestiva/capatazia, carga/descarga, movimentação, armazenagem e desembarço aduaneiro, bem como os Dacons de 2004 e 2005, planilhas, notas fiscais e outros documentos.

O Relatório de Diligência (Termo de Encerramento de Diligência – fls. 943 e seguintes) afirmou que, apesar do Laudo concluir pela essencialidade das despesas na aquisição dos insumos, não seria possível o direito ao crédito, posto que, apesar de serem incluídos no custo de aquisição, os bens são importados à alíquota zero do PIS Importação. Não havendo incidência da contribuição, incidiria em hipótese de vedação ao desconto do crédito.

Quanto à comprovação da utilização dos créditos extemporâneos em outros períodos, destacou que foram apresentados os Dacons do 3º e 4º trimestre de 2004 e 1º e 2º trimestre de 2005, bem como livro razão e diário, indicando o lançamento de crédito extemporâneo de PIS e Cofins de agosto/2004 a junho/2005, no importe de R\$ 15.529.956,83. Entretanto, não foram comprovadas as contrapartidas dos lançamentos contábeis e se os mesmos foram registrados segundo o ADI SRF n.º 3/2007.

¹ As glosas de combustível foram revertidas no Acórdão de primeira instância, restando, segundo o próprio contribuinte, apenas os créditos glosados em virtude da extemporaneidade. Dessa forma, o mérito do tópico será apreciado em conjunto dos "créditos extemporâneos".

A recorrente, em sua manifestação relativa à diligência, reiterou a essencialidade dos serviços utilizados na importação dos insumos, bem como a devida comprovação da não utilização dos créditos extemporâneos, pleiteando o provimento de seu recurso.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

A admissibilidade do Recurso Voluntário já consta na Resolução n.º 3402-001.789, portanto, dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar ao mérito processual, de pronto, são analisadas as preliminares:

I. Homologação tácita da compensação apresentada em 09/02/2006:

Defende a recorrente que, apesar de acertada a decisão da DRJ em reconhecer a homologação tácita da Declaração de Compensação n.º 01381.72896.090206.1.3.10-5361, pecou ao determinar que os créditos reconhecidos (parcialmente) fossem utilizados para compensar os débitos desta DCOMP.

Em síntese, a recorrente pretende que os créditos reconhecidos não sejam utilizados nesta DCOMP que homologou tacitamente, mas apenas nas próximas compensações da “família”².

Percebe-se claro equívoco no raciocínio desenvolvido pela recorrente.

A homologação tácita, diferente do que defendido em recurso, não é um instituto voltado para o débito, mas para a compensação. Quando se homologa tacitamente um DCOMP, o Fisco perde o direito de efetuar verificações a respeito do crédito declarado, sendo a declaração apresentada pelo contribuinte ratificada pela administração fazendária.

Ora, se a DCOMP foi ratificada pelo Fisco, o crédito utilizado ali permanece, alocado aos débitos declarados pelo próprio contribuinte. O que faz a extinção do débito é a compensação, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional, e não os outros conhecidos institutos, como da prescrição ou decadência.

Desta forma, correta a decisão recorrida quando declarou a homologação tácita da compensação e a devida utilização dos créditos declarados.

II. Decadência do direito do Fisco de indeferir o crédito de PIS apropriado pela recorrente:

² O conjunto formado pelo Pedido de Ressarcimento e as Declarações de Compensação a ele vinculadas é denominado de “família”.

Neste ponto, a recorrente traz que reconheceu os créditos pleiteados (tanto os relativos ao 2º Trimestre de 2005, objeto do PER, como os relativos aos 3º e 4º Trimestre de 2004 e 1º Trimestre de 2005) em junho de 2005, tendo o Fisco até 30 de junho de 2010 para analisar a sua escrita fiscal, glosar os créditos, apurar o tributo devido e constituir eventual diferença, pois, passada esta data, estaria decaído o direito do Fisco.

Desta feita, tendo sido cientificada da decisão em 23 de fevereiro de 2011, já teria decorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para que o Fisco pudesse rever os valores creditados pela Recorrente.

Sem razão.

Apesar de decorrido o prazo decadencial para realização de eventual lançamento relativo ao período do 2º trimestre de 2005, não é o que ocorre no presente processo.

Aqui, tem-se nada mais do que a resposta do Fisco a um **pedido** (de ressarcimento) apresentado pelo contribuinte em 08 de fevereiro de 2006 e, para a apreciação desse **PER** não corre prazo decadencial ou de homologação tácita.

O prazo que via de regra permeia tais discussões refere-se aos 5 (cinco) anos da homologação tácita das compensações, que exige do Fisco a apreciação do crédito utilizado nas DCOMP sob pena de sua validação de forma tácita. Não é por acaso que, em inúmeros processos julgados neste Conselho, apesar do Pedido de Ressarcimento (PER) datar de mais de cinco anos de sua apresentação, não há qualquer impedimento à **análise do crédito** utilizado nas DCOMP vinculadas, desde que estas ainda estejam dentro do período previsto no art. 74, §5º da Lei nº 9.430, de 1996 (cinco anos da data da entrega da declaração).

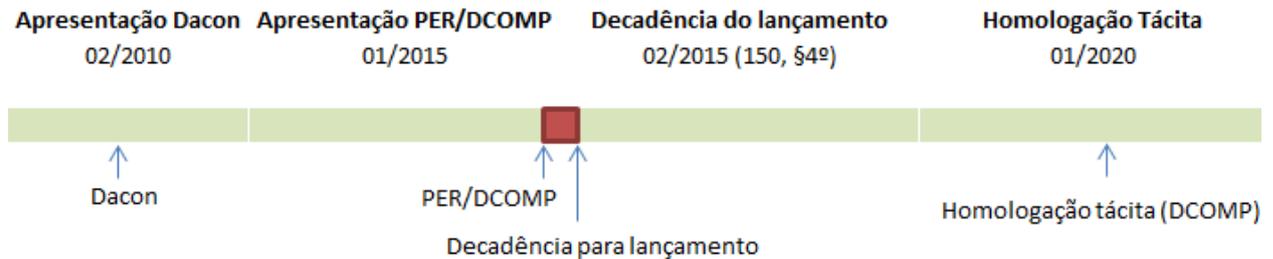
Entretanto, a análise do contribuinte nesse tópico foge aos prazos previstos para a Declaração de Compensação. No seu entendimento, o crédito declarado, seja no PER ou na DCOMP, estaria vinculado a outro prazo, decadencial, para análise do Fisco: cinco anos da data da apuração do crédito em Dacon.

O raciocínio ora defendido seria válido se aqui fosse apreciado um Auto de Infração ou qualquer meio de **lançamento** do crédito tributário, conforme previsto no art. 173, I ou 150, §4º do CTN.

Entretanto, não se está realizando lançamento. **Não se pode confundir a apreciação de um pedido do contribuinte com a atividade de lançamento previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional.**

Admitir tal posicionamento acabaria por criar um novo prazo para apreciação do crédito, **inclusive das Declarações de Compensação**, não previsto na legislação em vigor.

Para que se entenda na prática o ora em litígio, imagine a situação onde o contribuinte apresenta PER e DCOMP em 01/2015, relativos a créditos apurados no Dacon de 02/2010. O Fisco teria somente 1 mês para apreciar o crédito declarado do PER e da DCOMP, quando, nos termos da Lei nº 9.430/96, ainda restariam 4 anos e 11 meses para a homologação tácita da compensação. Seria o caos (ou o paraíso, para alguns):



A ilustração é meramente exemplificativa, não reflete as data desse processo.

Em outras palavras, o contribuinte em sua tese pretende a “homologação do crédito” antes mesmo da homologação tácita da DCOMP, o que, na prática, acabariam por ter os mesmos efeitos, a impossibilidade de apreciação do crédito declarado, seja no PER ou na DCOMP.

Foi nesse sentido inclusive que se sumulou o entendimento da desnecessidade de lançamento para a glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições:

“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.”

Entre os precedentes para edição da súmula, traz-se a exame o Acórdão nº 3403-003.591, inclusive com recortes da discussão para melhor entendimento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DECADÊNCIA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO APLICAÇÃO.

O pedido de ressarcimento faz com que a Administração seja obrigada, ao analisá-lo, revisar toda a apuração da Contribuição realizada pela Recorrente, não havendo que se falar em decadência e muito menos na necessidade de lançamento de ofício, vez que a Administração apenas apurou que o valor levantado pela Recorrente encontrava-se incorreto.

[...]

“A Recorrente desenvolve tese no sentido de que tendo em vista que os fatos geradores do crédito se refere ao período compreendido entre 01 de julho de 2004 a 30 de setembro de 2004, e que na notificação do despacho decisório se deu apenas em 20 de outubro de 2009, teria havido a decadência em relação ao "crédito", sendo, pois, impossível a majoração "indireta" de base de cálculo pela Autoridade Fazendária, que, a seu turno, estaria obrigada a realizar novo lançamento de ofício.

Trata-se de um raciocínio interessante, que possui à primeira vista sustentação teórica e que inclusive foi reconhecido anteriormente pelo anterior Conselho de Contribuintes, nos termos dos julgados que foram trazidos à colação pela Recorrente.

Contudo, em meu pensar, tal raciocínio não resiste a uma análise mais profunda da própria compensação. Apenas para que V. Sas. Tenham a dimensão do quanto alegado pela Recorrente, basta analisar situação em que determinado contribuinte, fiando-se na tese da decadência, dispondo de 5 (cinco) anos para exercer o seu direito à recuperação do crédito tributário a que faz jus, deixa para fazê-lo apenas no último dia do quarto ano posterior ao fato gerador.

Ora, admitido tal raciocínio, o crédito desse perspicaz contribuinte sequer poderia ser questionado, pois passado um dia da transmissão eletrônica de seu pedido o seu pedido de ressarcimento estaria tacitamente homologado.

Não faz o menor sentido!

No presente caso, o pedido de ressarcimento foi protocolado em 31 de janeiro de 2005, sendo que na análise do pedido de ressarcimento, ou melhor, no cálculo do valor do crédito a que o contribuinte faz jus, o Fisco tem o poder dever de rever todos os valores envolvidos na determinação do crédito da contribuição a ser repetida.

Isso significa dizer que não se trata de majoração de base de cálculo, seja direta ou indireta, e muito menos de que há necessidade de lançamento de ofício para tanto, vez que o crédito da contribuição pleiteada passa justamente pela recomposição da base de cálculo do PIS.

Ora, se o crédito surge da contraposição entre créditos e débitos da contribuição ao PIS e da consideração de valores sujeitos à contribuições e daqueles que se enquadram como receita de exportação e receita total, ao realizar pedido de ressarcimento a Recorrente tem a plena ciência que a homologação ou não de seu pedido constitui sinônimo de atividade fiscalizatória realizada acerca do crédito.

E a fiscalização/análise do pedido formulado envolve a quantificação, a análise da legitimidade do crédito, que juntas configuram a liquidez do crédito, e a investigação da certeza do crédito em relação aos seus elementos formadores.

Nesse sentido, não tenho como concordar com a alegação de decadência ventilada pela Recorrente, e sequer da necessidade de lançamento de ofício no presente caso, pois que a incorporação de valores na base de cálculo do PIS se deu na tarefa de determinação do crédito objeto de ressarcimento, ao que a Recorrente se sujeita no momento em que formula pedido de ressarcimento.”

Verifica-se, conforme esclarecedor acórdão precedente, a inexistência de lançamento na recomposição dos créditos opostos ao fisco, portanto, não há que se falar em constituição do crédito tributário, mas mera análise dos créditos declarados em Pedido de Ressarcimento.

Portanto, deve ser também rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Mérito:

Como já exposto em Relatório, o litígio em discussão abrange, em síntese, dois temas diversos, (i) créditos sobre serviços utilizados na importação de insumos e (ii) crédito relativo aos 3º e 4º trimestre de 2004, apresentados no PER relativo ao 1º trimestre de 2005 (“crédito extemporâneo”).

Os temas serão tratados separadamente.

De início, apreciando os **serviços-insumos**, como já de costume nas decisões no âmbito desse Conselho Administrativo, necessário destacar que, após a decisão do Auditor-Fiscal e da Delegacia de Julgamento, o Superior Tribunal de Justiça, por meio do REsp nº 1.221.170/PR, estabeleceu novos conceitos na identificação dos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins relativos a insumos.

Como bem se sabe, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o insumo para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade** e **relevância** do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento e como bem explicado pelo Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

“a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) 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, seja”:

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) "por imposição legal”.

Cientes dessa nova interpretação dada pelo STJ, devem ser apreciados os créditos ora em discussão.

Como se observa do Laudo Técnico juntado aos autos foram destacados os seguintes serviços na realização da importação dos insumos:

1) Desestiva, Carga/Descarga;

“Para que sejam cumpridas as regras da operação de descarga é necessário em muitas vezes a utilização não somente dos equipamentos a bordo do navio, mas também utilização de equipamentos de terra os quais são operados por operadores portuários sendo que na grande maioria das vezes acontece simultaneamente, tal operação é conhecida como **desestiva**/capatazia/THC, essa operação ainda poderá contar com a utilização de máquinas pá carregadeiras, esteiras rolantes e ou outros equipamentos de auxílio na descarga do navio.

A **desestiva** nada mais é do que o ato de descarregar o navio. Em outros termos, retirar o produto importado de dentro da embarcação e o colocar em terra.”



2) Frete municipal;

“As imagens permitem constatar que os operadores portuários retiram o produto dos porões dos navios e o colocam em caminhões. Esses caminhões se dirigem imediatamente para as unidades fabris da FH ou, na hipótese de ausência de espaço na empresa, transportam a mercadoria até armazéns localizados na área portuária para posterior envio à empresa.

[...]

O deslocamento do produto até os locais de armazenagem depende da contratação de um serviço de transporte municipal (**frete municipal**):

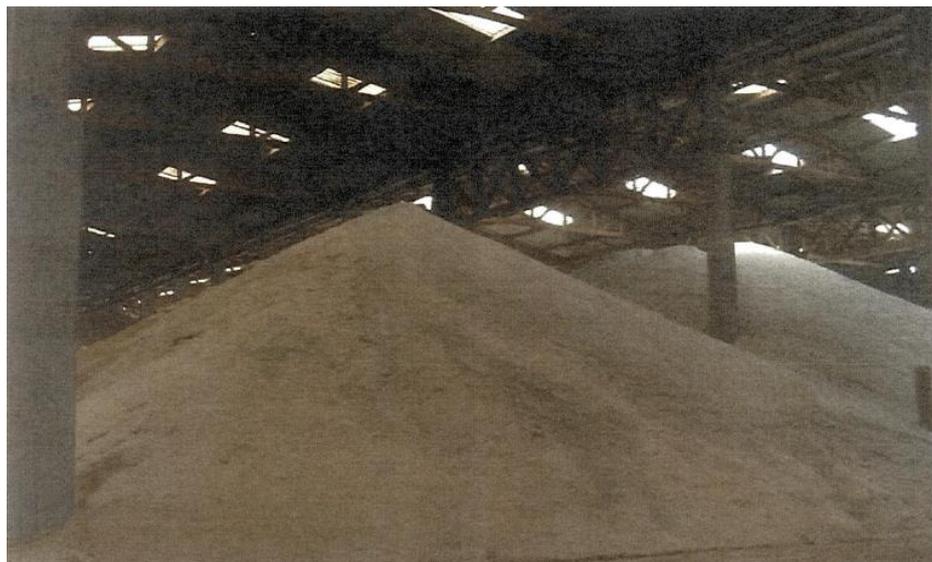


[...]

Após o desembarço da mercadoria, é necessária a contratação de outro serviço de transporte (**frete municipal**) entre os armazéns dos recintos alfandegados até as filiais da FH. Somente assim, ou seja, com a presença da matéria-prima no estabelecimento industrial, é possível se alcançar a formulação do fertilizante comercializado pela empresa.

3) Armazenagem;

“A armazenagem da carga geral não é uma opção mas sim uma real necessidade das empresas/importadores brasileiros visto que o Brasil recebe um alto volume de produtos importados em períodos sazonais impactando diretamente na capacidade logística e operacional dos portos e operadores. [...] E devido à grande demanda, os armazéns são estratégicos para que o fluxo nos portos (descarga) sejam mantidos sendo que ainda assim há períodos de 30 a 60 dias de estadias (esperas) dos navios nos portos de grande movimentação [...]:



4) Desembaraço;

“O **desembaraço** se traduz no processo de liberação da mercadoria importada pela autoridade alfandegária.

No processo de desembaraço, verificam-se os dados declarados pelo exportador nos documentos apresentados (Bill of lading, Commercial Invoice, Certificate of Analysis, Packing List, Certificate of Origin) e sua conformidade com a legislação específica (MAPA) referente ao produto. [...]

O serviço que envolve a preparação e a entrega da documentação, bem como o acompanhamento de todo o procedimento de desembaraço, é realizado por empresas especializadas na prestação desse serviço.

O Laudo traz ainda conclusões do técnico pela essencialidade dos serviços contratados bem como outras análises, referentes a maquinários, que não são objeto deste processo administrativo.

Apreciando o Laudo e as demais informações processuais, agora em momento posterior ao REsp nº 1.221.170/PR, o Auditor-Fiscal concluiu novamente pela impossibilidade de desconto dos créditos não cumulativos do PIS, ressaltando que, como as matérias-primas são importadas à alíquota zero, também não incide PIS-Importação sobre os serviços integrados ao custo de aquisição:

“Na Solução de Consulta nº 312, de 29 de novembro de 2011, emanada pela SRRF08/Disit, restou claro o posicionamento restritivo adotado pela SRF, na medida em que entendeu que o desconto de créditos, no caso de importações de bens sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS-importação, sujeita-se ao disposto no art. 15, §3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que determina que a base de cálculo para a apuração desses créditos corresponde ao valor aduaneiro, calculado na forma do art. 7º, I, desta mesma lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Assim, os gastos com despesas alfandegárias (capatazia, inspeção portuária, taxas, etc.), frete e armazenagem relativos a insumos importados não gera direito a crédito da Contribuição ao PIS/Pasep, em razão de seu valor, por expressa disposição de lei, não fazer parte da base de cálculo de apuração de tal crédito.

Portanto, pode-se inferir que tais serviços de operações portuárias, como as despesas de fretes municipais, desestiva, descarga, operação portuária, descarga/armazenagem, fretes ocorridos internamente no porto, integram o custo de aquisição dessas matérias primas importadas.

Entretanto, como as matérias primas importadas pela empresa são tributadas à alíquota zero, tais custos portuários impingidos pela empresa, ao integrarem o custo de aquisição dessas matérias primas, não são suscetíveis à apuração de créditos [...]:

“se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.”

A recorrente, por sua vez, em síntese alega a essencialidade dos serviços tomados ao processo produtivo e da impossibilidade de restrição infralegal ao conceito de insumos.

A restrição infralegal defendida, como se sabe, já foi objeto do REsp nº 1.221.170/PR quando foi constatada a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, não sendo necessária maior discussão sobre o tema.

Esta Turma Ordinária, julgando processo semelhante desta empresa (Período de Apuração diverso), afastou o posicionamento adotado pelo Fisco de impossibilidade de desconto de crédito em virtude da aplicação da alíquota zero sobre o bem importado, constituindo os serviços portuários elemento essencial ao processo produtivo, cabendo direito ao crédito das contribuições:

“Acórdão nº 3402-007.189

Sessão de 17 de dezembro de 2019

Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula

[...]

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados.”

Em que pese o precedente acima transcrito, algumas considerações adicionais devem ser realizadas.

Como se nota, Fisco e Contribuinte divergem inclusive quanto ao crédito a ser descontado, se PIS-Importação ou PIS Mercado Interno.

Vale lembrar que os créditos em discussão são tratados em legislação diversa, apesar de bastante semelhantes na sua forma de apuração.

De fato, as explicações expostas pelo Auditor-Fiscal são pertinentes ao PIS-Importação, não havendo possibilidade de desconto do crédito quando o serviço ou bem não está sujeito ao **pagamento** da contribuição:

“Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

[...]

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

[...]

§1º **O direito ao crédito** de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei **aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação** de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

[...]

§3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º **sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições**, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.”

Como bem explicou a fiscalização, os serviços utilizados pelo contribuinte não integraram a base de cálculo do PIS-Importação, incidindo em hipótese de vedação ao desconto de crédito da contribuição, nos termos do art. 15, §§1º e 3º da Lei nº 10.865/2004 acima transcritos.

Em que pese a impossibilidade do desconto de créditos do **PIS-Importação** (Lei nº 10.865/2004), o solicitado em PER/DCOMP foi o crédito de **PIS Mercado Interno**, apurado sobre serviço adquirido de Pessoa Jurídica domiciliada no País, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, e, sobre este ponto, a diligência não se manifestou.

De fato, a Lei nº 10.637, de 2002 previu a possibilidade de desconto de créditos de PIS relativos a serviços utilizados como insumos na produção de bens, desde que sejam caracterizados como essenciais ou relevantes ao processo produtivo, conforme entendimento do STJ.

Analisando o Laudo Técnico apresentado, as informações prestadas pelo contribuinte, bem como a análise realizada no Despacho Decisório, entendo que devem ser

revertidas as glosas sobre os serviços tomados, exceto em relação ao serviço de despachante aduaneiro (desembaraço), como passo a explicar:

Quanto aos serviços de armazenagem³, movimentação de carga, carga/descarga/desestiva, não vejo necessidade de grandes esclarecimentos, dada a precisão do Laudo apresentado e da clara essencialidade dos serviços ao processo produtivo, afinal, sem a descarga dos navios, armazenamento, fretes e movimentação, não seria possível a chegada dos insumos até a empresa produtora de fertilizantes.

Os serviços se enquadram perfeitamente no caracterizado como essencialidade pelo Superior Tribunal de Justiça, posto que são elementos estruturais inseparáveis do processo produtivo.

Quanto ao serviço de “desembaraço”, constante do Laudo e da Planilha apresentada pela recorrente, não houve esclarecimentos no recurso voluntário relativo ao serviço. Ademais, não vejo sua aplicação ao processo produtivo, nem sua essencialidade ou relevância.

Já tive a possibilidade de me dirigir a esta Turma Ordinária em setembro de 2020, no Acórdão n.º 3402-007.708:

“Acórdão n.º 3402-007.708

Sessão de 23 de setembro de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos do PIS/Pasep no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.”

Em verdade, os serviços de desembaraço das mercadorias importadas estão muito mais próximos às demais atividades meio do contribuinte (como contabilidade e jurídico) do que **insumos** da produção dos fertilizantes.

Mais ainda, a utilização dos serviços sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas, o que deixa de atender

³ A armazenagem, ainda que na aquisição, também seria passível de apropriação de créditos próprios, nos termos do inciso IX da Lei n.º 10.833, de 2003 (aplicável ao PIS).

Os créditos de armazenagem de mercadoria, desvinculado da operação de venda, foi objeto do art. 181, IV, da IN RFB n.º 1.911/2019, demonstrando o posicionamento da própria RFB pela possibilidade do desconto dos créditos tanto no armazenamento realizado nas aquisições, como nas vendas.

Tendo sido o objeto deste Processo Administrativo os créditos de insumos, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, não será necessária discussão sobre créditos próprios de armazenagem, posto que tais serviços também são enquadrados como insumos.

inclusive o tão conhecido “teste de subtração”⁴ proposto pelo Ministro Mauro Campbell nos autos do REsp n.º 1.221.170/PR.

Compartilha deste entendimento o Acórdão abaixo sintetizado:

“Acórdão n.º 3001-000.728

Sessão de 24 de janeiro de 2019

Redator Designado Ad Hoc: Marcos Roberto da Silva

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro por não serem utilizados no processo produtivo do Contribuinte e nem serem essenciais ou obrigatórios à atividade de comércio exterior, não geram créditos de PIS/Pasep Exportação no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

[...]

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não impõem-lhe a obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.”

Pelo exposto, devem ser mantidas as glosas relacionadas aos serviços de desembaraço das mercadorias (despachantes).

⁴ Nos termos do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018:

[...]

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "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" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

Desta forma, entendo somente pela reversão das glosas dos serviços de armazenagem, desestiva e movimentação de carga⁵.

Em relação aos **créditos extemporâneos**, o Despacho Decisório destacou a necessidade de apresentação de outros “pedidos de compensação” relativos aos 3º e 4º trimestres de 2004 e 1º trimestre de 2005, nos termos do art. 16, parágrafo único da Lei nº 11.116/2004 e art. 21, §9º da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, entendimento esse confirmado pelo Acórdão recorrido ao destacar a inexistência de previsão legal para aproveitamento de crédito extemporâneo.

Por outro lado, a recorrente destaca que somente foi possível a apresentação de “Pedido de Compensação” a partir de 19/05/2005, momento em que a Lei nº 11.116/2004 passou a prever a possibilidade de ressarcimento dos créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno, motivo pelo qual unificou todo o crédito acumulado em um único pedido do 3º trimestre de 2004 ao 2º trimestre de 2005.

Acrescenta ainda a impossibilidade de revogação de lei por meio de Instrução Normativa, posto que a IN SRF nº 600/2005 e IN RFB nº 900/2008 iam de encontro ao previsto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, passando a prever a necessidade de um único pedido para cada trimestre.

Conclui assim que o legislador, em momento algum, proibiu o contribuinte de realizar um único pedido reunindo saldos acumulados de trimestres anteriores. Ainda, que *“exigir, no caso da Recorrente, que seja feita uma PER/DCOMP para cada trimestre-calendário e, por consequência, ter que retificar todas as obrigações acessórias do período correspondente, é ir além do que previu a lei e restringir o próprio direito ao crédito [...]”*.

Destaca que, tendo em vista a permissão para ressarcimento/compensação do crédito ter ocorrido somente em 19/05/2005, a apuração do crédito acumulado desde agosto de 2004 foi realizada dentro do 2º trimestre de 2005, motivo pelo qual, ainda que se entenda pela necessidade de apresentação de um único PER para cada trimestre, o procedimento adotado pelo contribuinte estaria correto.

Por fim, fundamentado em decisões deste Conselho, alega a necessidade da aplicação do Princípio da Verdade Material ao caso, devendo ser reconhecido o seu direito creditório.

Na diligência da Resolução nº 3402-001.789, destacou a relatora, nos termos de jurisprudência dessa Turma Ordinária⁶, a necessidade de verificação do não aproveitamento anterior do crédito pelo contribuinte (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), motivo pelo qual o contribuinte foi intimado durante a realização da diligência, tendo apresentado os Dacons do período solicitado, bem como o lançamento contábil que representa o reconhecimento do crédito extemporâneo apurado.

⁵ As planilhas apresentadas pelo contribuinte apresentam diversas descrições distintas, ainda que na prática, representem o mesmo serviço executado. Nesta decisão, foram adotados os termos utilizados em recurso voluntário.

⁶ 3402-002.809, 3402-002.603.

Pois bem, o tema há muito é objeto de diversas discussões neste Conselho, com decisões muitas vezes em sentido diverso.

Diante da controvérsia existente, necessário realizar alguns comentários prévios para melhor entendimento do quanto aqui decidido.

O “crédito extemporâneo⁷”, entendido como aquele apurado em período diverso do seu período de apuração, não foi previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No caso concreto, trata-se de créditos dos 3º e 4º trimestres de 2004 e 1º trimestre de 2005, apurados somente no 2º trimestre de 2005, objeto de um único Pedido de Ressarcimento.

De pronto, observam-se dois pontos centrais intimamente relacionados, (i) a possibilidade de apuração do crédito em período posterior e (ii) a apresentação de um único PER para todo o crédito do período.

A Lei nº 10.637, de 2002, em relação ao PIS, foi clara ao prever que os créditos seriam apurados **no mês** em que realizadas as aquisições dos bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo, como abaixo transcrito:

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

[...]

⁷ Em verdade, o chamado crédito extemporâneo, apesar de muito discutido antes mesmo da criação da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e Cofins (EFD – Contribuições), teve uma especial atenção no momento da instituição da obrigação acessória, sendo previsto e conceituado nos manuais daquela obrigação:

“Manual EFD-Contribuições – Versão 1.34: Atualização em 24/02/2021

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. Estes documentos deverão ser informados no registro 1101.”

Vale destacar que o crédito extemporâneo acima citado somente foi previsto para informação durante ao períodos de apuração da vigência da IN RFB nº 1.252/2012, visto que o período previsto na Instrução Normativa para substituição da escrituração (2 anos) era inferior ao prazo decadencial para apuração do crédito.

Com a entrada em vigor da IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, a informação de “crédito extemporâneo” nos registros próprios não é mais validado pelo PVA:

“Manual EFD-Contribuições – Versão 1.34: Atualização em 24/02/2021

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

[...]

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.”

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 [...]

§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II – dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, **incorridos no mês**;

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

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

O texto expresso da Lei não deixa margem a outras interpretações, o crédito é apurado em relação aos bens e serviços adquiridos no mês. Admitir a apuração de créditos de 2004 somente em 2005 vai de encontro ao previsto na Lei instituidora da contribuição.

A previsão legal, longe de constituir mera formalidade, é essencial para permitir ao Fisco o controle de utilização dos créditos da Contribuição. Afinal, se fosse possibilitada a apuração do crédito em qualquer período, a critério do contribuinte, a atividade fiscalizatória restaria inviabilizada, exigindo do Fisco a análise de até 5 (cinco) anos de atividades para recompor o crédito alegado em Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação de cada trimestre, como dito, inviável.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais passou a concluir pela necessidade de retificação dos Dacons dos meses de apuração do crédito, como demonstra o recente Acórdão nº 9303-010.080:

“Acórdão nº 9303-010.080

Sessão de 23 de janeiro de 2020

Relatora: Tatiana Midori Migiyama

Redator: Andrada Márcio Canuto Natal

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

Data do fato gerador: 31/05/2011, 30/06/2011, 31/08/2011, 30/11/2011

CRÉDITO EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

[...]

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o créditos não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração.[...]"

Mas não é só. Ainda que fosse possível superar a ilegalidade cometida na apuração do crédito, não é possível a apresentação de único Pedido de Ressarcimento abrangendo a totalidade dos créditos acumulados desde agosto de 2004.

Para melhor entendimento, necessário expor a legislação de regência.

A Lei nº 10.637, de 2002, ao prever a possibilidade de desconto de crédito relativo aos insumos adquiridos, somente elencou a possibilidade de Pedido de Ressarcimento referente aos créditos vinculados a receitas de **exportação**, sendo os demais créditos passíveis somente de desconto dos débitos apurados no período ou nos subsequentes.

A Lei nº 11.033⁸, de 2004, por sua vez, previu a manutenção dos créditos vinculados a operações com alíquota zero, situação esta que se enquadra na atividade realizada pelo contribuinte, venda de produtos tributados à alíquota zero no mercado interno (art. 1º, I, da Lei nº 10.925/2004).

Posteriormente, com a publicação da Lei nº 11.116, de 2005, foi estabelecido o direito ao ressarcimento ou compensação do saldo acumulado de cada trimestre do ano-calendário, inclusive dos créditos apurados desde 9 de agosto de 2004 (data da entrada em vigor da Lei nº 11.033/2004), como abaixo se expõe:

“Art. 16. O **saldo credor** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário** em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, **poderá ser objeto de:**

I – **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matérias; ou

II – **pedido de ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. **Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004** até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, **a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”**

Da interpretação do dispositivo acima, contribuinte e Fisco concluíram exatamente o oposto. O Fisco, utilizando-se da interpretação conjunta da Lei e da Instrução

⁸ Lei nº 11.033, de 2004:

[...]

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Normativa vigente⁹, entendeu que o saldo de crédito de cada trimestre deveria obrigatoriamente ser apresentado por meio de um Pedido de Ressarcimento (PER) para cada trimestre. Já o contribuinte, que não houve qualquer vedação à apresentação de um único PER, pelo contrário, haveria previsão de solicitação do saldo acumulado.

Neste impasse, entendo que tem razão o Fisco.

A Lei trouxe exata previsão de solicitação de ressarcimento ou compensação do saldo relativo a cada trimestre do ano-calendário, exatamente como previsto na Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005 e em todas as demais posteriores.

Ainda que não se admita a interpretação do parágrafo acima, a Lei n.º 9.430, de 1996, previu expressamente a competência da Receita Federal para disciplinar o ressarcimento e compensação no âmbito tributário federal, como segue abaixo:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

[...]

§12. **A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo**, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003)

[...]

§14. **A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo**, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004).”

E foi justamente no exercício dessa competência que foram publicadas as Instruções Normativas específicas, tratando da utilização dos créditos apurados mediante Pedidos de Ressarcimento e Declarações de Compensação, conforme abaixo se transcreve:

“Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 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:

[...]

⁹ IN SRF n.º 600/2005:

"Art. 21[...]

§9º O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre calendário."

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

[...]

§9º O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

[...]

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.

[...]

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

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

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

Como se nota, aqui também não se trata de uma mera formalidade da Instrução Normativa passível de superação com base, por exemplo, no Princípio da Verdade Material. A exigência de um único PER para cada trimestre, além de poder ser inferida do texto legal, foi explicitada pela Instrução Normativa justamente no exercício da disciplina exigida pela Lei n.º 9.430, de 1996.

Apesar de não chegar exatamente à mesma conclusão que ora defendo, o já citado precedente da Câmara Superior seguiu o mesmo raciocínio exposto, como abaixo se demonstra:

“Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos respectivos DACON e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, que assim dispõe:

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 n.º 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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;
(...)

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

(...).

Já o art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Por sua vez a IN SRF n.º 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º. A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...)

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 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:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento

represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

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.

(...)

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

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

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

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

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, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de inclui-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF.

Entendo assim que, além da impossibilidade de apuração de “crédito extemporâneo” sem a retificação dos devidos Dacons, também não é possível a sua solicitação em um único Pedido de Ressarcimento, nos termos da Lei n.º 11.116/2005, Lei n.º 9.430/1996 e Instrução Normativa SRF n.º 600/2005.

Ademais, vale destacar que, nos termos da diligência fiscal, apesar de verificado o lançamento dos créditos extemporâneos, não foram comprovadas as contrapartidas desses lançamentos contábeis e se os mesmos foram registrados segundo o ADI SRF n.º 3/2007¹⁰.

Em outro sentido, o contribuinte defende que comprovou a não utilização dos créditos por meio dos Dacons, bem como detalhou o lançamento do crédito extemporâneo, demonstrando em sua manifestação a contrapartida contábil dos débitos de “PIS a Recuperar” (Ativo) com créditos em “Custo dos Produtos Vendidos (CPV)” (Conta de Resultado).

Em que pese a redução do CPV, o que em tese, provocaria o aumento do lucro tributável, não constam nos autos a retificação da DCTF dos períodos para alteração da base de cálculo dos demais tributos influenciados pelo reconhecimento de tributos recuperáveis, apesar de terem sido juntados pelo contribuinte os Dacon exigidos como prova da não utilização do crédito.

Por fim, para que seja completa a apreciação do tema, necessário afastar o fundamento legal invocado pelas decisões que entendem a possibilidade de apuração de crédito extemporâneo, até mesmo sem a retificação dos Dacon dos períodos anteriores.

Como se nota do próprio voto vencido do Acórdão da Câmara Superior já ementado, acostumou-se a fundamentar a possibilidade de apuração de crédito extemporâneo em virtude do art. 3º, §4º, da Lei n.º 10.833/2003 (e correspondente na Lei n.º 10.637/2002):

“Acórdão n.º 9303-010.080

Voto vencedor

[...]

O acórdão que adoto como fundamento é o de n.º 9303-008.365, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

¹⁰ ADi SRF n.º 3/2007:

Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita.

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DAICON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.”

Reproduzo abaixo o texto normativo (constante tanto na Lei n.º 10.833/2003 como na Lei n.º 10.637/2002):

“Art. 3º [...]

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

O dispositivo acima é regularmente seguido pelo Fisco e contribuintes há tempos. De fato, sempre que se apura um saldo de crédito ao final de um mês (ou mesmo trimestre) é possível o seu **aproveitamento** nos períodos subsequentes, para isso inclusive existe um “controle de créditos¹¹” realizado pelo contribuinte, onde discrimina todos os créditos **apurados e não aproveitados** para eventual utilização no desconto de débitos dos períodos subsequentes.

Permitir o **aproveitamento** de créditos em períodos subsequentes difere (e muito) de permitir a **apuração** ou mesmo o **ressarcimento/compensação**.

“Aproveitar” o crédito, nada mais é do que transportá-lo para utilização no desconto de débitos dos períodos seguintes. A “apuração” em si, tratada no §1º do mesmo artigo, deve ser realizada sobre o valor adquirido **no mês**, sendo vedada a apuração de créditos de outros períodos em sentido contrário ao próprio texto normativo.

Desta forma, entendo que devem permanecer as glosas relativas aos “créditos extemporâneos”, visto que, além da inexistência de retificação dos Dacons relativos aos períodos de apuração do crédito, o Pedido de Ressarcimento foi unificado em um único PER/DCOMP, procedimento também vedado pela legislação.

Por tudo exposto, VOTO por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre os serviços de desestiva, armazenagem e movimentação de carga relativos ao 2º trimestre de 2005.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

¹¹ Atualmente, o controle de créditos é realizado nos registros 1100 e 1500 da EFD-Contribuições.

Fl. 28 do Acórdão n.º 3402-008.178 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15578.000194/2010-66

Voto Vencedor

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, Redatora.

Com a devida vênia, ousou divergir do ilustre Relator no que tange à possibilidade da tomada dos créditos extemporâneos da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Pela análise do o Parecer SEORT n. 1506/2010 (fls. 99 e seguintes), podemos perceber que os critério utilizados pra as glosas dos créditos em questão foi o seu aproveitamento “intempestivo” no entender da Fiscalização.

Entretanto, esse argumento não merece prevalecer, de acordo com a melhor jurisprudência desse Tribunal. Vejamos.

A jurisprudência das turmas ordinárias de Julgamento do CARF vem de longa data se sedimentando no sentido de que os créditos das Contribuições podem ser apropriados afora do mês de competência, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores (e.g. Acórdãos 3402-002.603, 3403-002.717, 3302-007.885, 3201-006.152, 3201-006.671; 3301-008.484; 3302-007.885; 3401-006.215).

Com efeito, a legislação permite a apropriação de créditos de PIS/COFINS mesmo fora do período de apuração. No Acórdão 3402-005.327, a Conselheira Maria Aparecida bem colocou os contornos da discussão:

O legislador ordinário realmente previu a possibilidade de o contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos termos dos §§4º *dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003*:

Art. 3º (...)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. [grifos da relatora]

(...)

Decorre diretamente desse dispositivo que o aproveitamento posterior ao mês em que os bens ou serviços foram adquiridos (ou as despesas foram incorridas) depende da comprovação por parte da requerente de não aproveitamento anterior (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo). Assim, por exemplo, se a aquisição do insumo é do mês março e a requerente pretende apropriá-lo em setembro do mesmo ano, terá de comprovar que não o fez nos meses de março a agosto. Nesse sentido estão as orientações da Receita Federal quanto à necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs originais, como instrumentos próprios para tal comprovação, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento de créditos.

Há precedentes desta Seção de Julgamento do Carf, conforme trechos extraídos abaixo dos Votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, no sentido de que pode ser admitida a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo n.º 12585.720420/2011-22

Acórdão n.º 3402-002.603 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern (...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão n.º 3403-002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo n.º 10380.733020/2011-58

Acórdão n.º 3403-002.717 - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torná-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto n.º 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada

conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

"O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONs, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não-cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta n.º 14 - SRRF/6ªRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta n.º 335 - SRRF/9ªRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta n.º 40 - SRRF/9ªRF/DISIT, de 13/02/2009."

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação. (...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

Nesse sentido também foi decidido por este Colegiado, em outra composição, no Acórdão n.º 3402-002.809, de 10/12/2015, sob minha relatoria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

(...)

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Assim, o aproveitamento afora do mês em que os gastos foram incorridos depende da comprovação, via documentação inequívoca, de não aproveitamento anterior dos créditos (entre o mês em que ocorreu o gasto e o mês de aproveitamento extemporâneo). É justamente com essa preocupação em mente que devem ser lidas as normativas da Receita Federal citadas pelo

Relator quanto à necessidade de retificação das declarações originais: no intuito de impedir o duplo aproveitamento de créditos, e não como um fim em si mesma.

Embora existam decisões divergentes sobre o tema na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em 25/01/2018 teve lugar o julgamento formalizado por meio do Acórdão n.º 9303-006.248, dando razão as alegações da empresa recorrente.¹²

Esta decisão tem como sustentáculo os seguintes pontos, que parecem fundamentais para a apreciação da controvérsia: *i*) existe, tanto para a formalização do DACON como da EFD Contribuição, campos específicos para o lançamento dos créditos anacrônicos; *ii*) como consequência jurídica para eventual equívoco no preenchimento das declarações, a legislação estabelece a aplicação de multa (art. 7º Lei n.º 10.426/2002),¹³ mas não a perda do direito material (crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS), não podendo o Fisco negar direito ao crédito em razão de vícios em obrigações acessórias; *iii*) **não há previsão em lei para indeferir pedido de ressarcimento pelo fato deste abranger mais de um trimestre, em decorrência da apuração extemporânea**; *iv*) no bojo de uma fiscalização ou diligência, constatadas incongruências nas declarações do contribuinte, os cálculos da imposição fiscal devem ser refeitas, seja para resultar em lançamento de ofício ou para avaliar crédito em prol do sujeito passivo da obrigação tributária; *v*) não é razoável que um crédito, fundamentado na documentação contábil/fiscal, requerido dentro do prazo decadencial, seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

Finalmente, em dezembro de 2019, teve lugar a decisão exposta no Acórdão 9303-009.893, igualmente afastando a obrigatoriedade de prévia retificação das obrigações acessórias. Utilizando-se das palavras do Acórdão recorrido (3302-002.674), o voto vencedor coloca que:

Em casos semelhantes, relacionados à necessidade de retificação da DCTF antes da apresentação de PER/DCOMP, entendo que não existe norma procedimental condicionando a apresentação de PER/DCOMP à prévia retificação de DCTF, embora seja este um procedimento lógico. Também entendo que a DCTF (original ou retificadora) não serve para conferir, ou não, liquidez e certeza ao crédito pleiteado em PER/DCOMP. O mesmo raciocínio aplicasse ao DACON, que também não constitui o direito de repetição de indébito.

(...)

A bem do princípio da verdade material, não há nenhum impedimento legal para o contribuinte retificar o DACON, ou produzir provas, no curso da apuração do seu suposto direito creditório. Tanto o é que ao transmitir o PER/DCOMP o contribuinte não está obrigado a apresentar as provas do direito alegado. Ele o fará quando a Autoridade da RFB o intimar para tal.

Ademais, se o DACON for prova da existência do crédito pleiteado, ele é prova indiciária, necessitando de verificações complementares para constatar-se a existência concreta do crédito pleiteado. Se essas verificações complementares não foram

¹² Tal julgamento toma como base o Acórdão n.º 9303004.562, de 08/12/2016, o qual, por sua vez, sustenta-se nas razões de decidir expostas no Acórdão n.º 3202-001.617, de 19/03/2005.

¹³ Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas. (...)

realizadas pela autoridade fazendária, ou se outras provas não forem oferecidas pelo sujeito passivo, não há como falar-se em existência ou inexistência de liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Portanto, de acordo com a lógica adotada por todos esses precedentes e encampada nesse voto, é imperioso que reste demonstrado que os créditos perquiridos pela Contribuinte não foram utilizados em outros períodos, o que foi feito nesses autos (cf. Termo de Encerramento de Diligência – fls. 943 e seguintes).

Assim, entendo que devem ser canceladas as glosa relativas aos “créditos extemporâneos”, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz