MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10530.724292/2015-20

Processo nº	10530.724292/2015-20
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-011.300 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	17 de março de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BORRACHAS VIPAL NORDESTE S/A

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

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 30/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí a remoção/tratamento de rejeitos industriais, por imposição legal.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EXIGÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DOS DACON.

Para a utilização de créditos extemporâneos, faz-se necessária a retificação dos DACON, desde o período em que foram apurados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 30/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí a remoção/tratamento de rejeitos industriais, por imposição legal.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EXIGÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DOS DACON.

Para a utilização de créditos extemporâneos, faz-se necessária a retificação dos DACON, desde o período em que foram apurados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à necessidade de retificação de DACON e DCTF para a utilização de créditos extemporâneos, desde o período em que foram apurados, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 754 a 797), e pelo contribuinte (fls. 692 a 730), contra o Acórdão nº 3401-004.362, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 591 a 621), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS *(O mesmo se aplica à CONTRIBUIÇÃO para o PIS/PASEP)*

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011,30/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS. APROVEITAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS (DCTF E DACON), OU SEJA, DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, NÃO PODE IMPEDIR A FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, PARÁGRAFO 4º, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E LEI 10.833/2003.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêem a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS em períodos diversos daqueles em que apurados, sem fazer qualquer ressalva ou restrição. Não existindo qualquer restrição de direito na Lei, não se pode admitir que tal restrição seja amparada por atos infralegais nem que o descumprimento de obrigação acessória implique a negativa de direito de crédito.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE BORRACHA, COMO PNEUS (LINHAS CARGA, AGRO, OTR, PASSEIO, MOTO, BICICLETA E MOTOCICLETAS), PLACAS, PISOS, LENÇÓIS, ESTRADO E TIRA PROTETORA.

Documento nato-digital

> O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado), devendo observar um regime jurídico próprio, decorrente de sua legislação de regência. Há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.
>
> INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.
>
> Em se tratando de serviços de frete na operação de venda, não existe direito a crédito para o frete de pallets e remessas em bonificação, doação ou brinde, assim como para o crédito acelerado para porta pallets e contêineres metálicos.
>
> Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
>
> Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para (a1) afastar as alegações de nulidade; (a2) cancelar o lançamento no que se refere às glosas de crédito extemporâneo de manutenção; crédito extemporâneo de edificação "Prédio BVN"; crédito extemporâneo sobre depreciação de instalações industriais; estorno decorrente de cancelamento de pedido de ressarcimento; e saldo de crédito de meses anteriores; e (a3) manter o lançamento no que se refere a fretes para os quais não se comprovou que representam operação de venda; notas fiscais de remessa para entrega futura; notas fiscais em duplicidade; valores divergentes das notas fiscais de aquisição; notas fiscais apropriadas em duplicidade; e gastos com edificações não relacionados à produção, e não destacados no item "b"; (b) por maioria de votos, para (b1) afastar o lançamento no que se refere a equipamento para tratamento de água, esgoto e efluentes, e gastos com edificações não relacionados à produção referentes a compostagem, central de resíduos, descarga de óleo e bombas, e estação de tratamento de efluentes ... (c) por voto de qualidade, para manter a autuação no que se refere a frete de pallets e remessas em bonificação, doação ou brinde, assim como em relação a crédito acelerado para porta pallets e contêineres metálicos ...

Antes haviam sido opostos Embargos de Declaração, tanto pela Fazenda (fls. 623 a 626) como pelo contribuinte (fls. 630 a 653), sendo que este últimos foram rejeitados (fls. 662 a 670). Os Embargos da PGFN foram admitidos (fls. 657 a 661), no que tange aos juros sobre a multa de ofício.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 800 a 806), a PGFN contesta, em caráter geral, a adoção, para fins de creditamento na apuração PIS/Cofins não cumulativas, de um conceito de insumo mais amplo do que o da legislação do IPI (explicitado no Parecer Normativo CST nº 65/79), a ponto de aproximá-lo do IRPJ, alegando ainda serem os custos incorridos com os serviços de remoção de rejeitos industriais até mesmo alheios (posteriores) ao processo produtivo.

Defende ainda que, para o aproveitamento de créditos extemporâneos, necessária se faz a retificação dos DACON e das DCTF, desde o período a que se referem.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 834 a 860), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do recurso, por ausência de similitude fática.

Ao seu Recurso Especial não foi dado seguimento (fls. 872 a 878), decisão contra a qual interpôs Agravo (fls. 886 a 895), que foi rejeitado (fls. 898 a 911).

É o Relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Quanto ao **conhecimento** esta Turma tem aceitado, no caso do conceito de insumos, paradigmas que não necessariamente tratam dos mesmos itens, pois a discussão sobre o conceito de insumos se dá em tese. Assim, preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No **mérito**:

1) Conceito de Insumo

Como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não se possa dizer, "cartesiano" –, à vista da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/2018, que levou inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, cuja ementa transcrevo:

> CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.
>
> Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da 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:
>
> 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".
>
> Dispositivos Legais. Lei n° 10.637, de 2002, art. 3°, inciso II; Lei n° 10.833, de 2003, art. 3°, inciso II.

Cabe-nos, então, à vista desta conceituação, passar à análise do caso concreto e, neste, estamos aqui a tratar de equipamentos para tratamento de água, esgoto e efluentes, e gastos com edificações referentes a compostagem, central de resíduos, descarga de óleo e bombas, e estação de tratamento de efluentes.

Documento nato-digital

São relevantes, conforme explicitado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

> 4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL
>
> 49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal".
>
> (...)
>
> 53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação4; b) **tratamento de efluentes** do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

Além do atendimento às exigências legais, são necessários para viabilizar a própria continuidade do processo produtivo.

2) Necessidade de retificação dos DACON e das DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos.

Vejamos o que se diz a respeito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 021 e 022):

> "Mediante análise na planilha de detalhamento do crédito por nota fiscal, verificou-se que o contribuinte computou na base de cálculo para apuração do crédito, em março/2011, notas fiscais de aquisições de materiais de manutenção referentes ao período de 01/07/2008 a 01/02/2011, no valor de R$ 4.761.734,55, item por ele denominado "Crédito Extemporâneo de Manutenção".
>
> Conforme disposto no parágrafo 1° do artigo 3°, das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, a regra para aproveitamento de crédito no regime não cumulativo deve ser apurada por via da aplicação da alíquota do tributo sobre o valor dos bens adquiridos no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, tendo em vista que a análise da existência e natureza do crédito do crédito possam ser aferidas dentro do período específico do crédito.
>
> Portanto, não há amparo legal na legislação de regência do PIS/PASEP e Cofins para aproveitamento extemporâneo de crédito da não cumulatividade.
>
> Ratificando este entendimento, a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta nº 73, de 20 de abril de 2012, reproduzida abaixo, manifestou-se que para reconhecimento do direito creditório, é exigida a entrega de DACON e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS há a necessidade de entrega de DACON e DCTF retificados, no sentido que o crédito seja apurado no mês de aquisição dos custos e despesas.
>
> INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.
>
> É exigida a entrega de DACON e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Cofins.
>
> Neste sentido também já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ilustra ementa do Acórdão nº 3403-003.078, de 22 de julho de 2014:
>
> CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Documento nato-digital

> 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.
>
> Portanto, a empresa deveria apresentar DACON e DCTF retificador (es) referentes aos meses de julho de 2007 a fevereiro de 2011, que suportasse o aproveitamento desses créditos nos períodos de apuração correspondentes, ao invés de lançar gastos extemporaneamente. Sendo assim, pelo entendimento da RFB, não há como aceitá-los no período em análise.

Este assunto já foi enfrentado por esta Turma, no Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019, de relatoria do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire::

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008
>
> CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.
>
> O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

No Voto ainda é citado o Acórdão nº 9303-007.510, de 17/10/2018, que teve como redator do Voto Vencedor o mesmo Conselheiro:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de Apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008
>
> CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.
>
> O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos DACON retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Não existe um "Livro de Apuração PIS/Cofins", como no caso do IPI, em que simplesmente se escritura no campo "Outros Créditos" os valores extemporâneos, que deixaram de ser aproveitados no período de apuração correspondente. Necessário se faz a retificação das declarações, desde quando foram apurados os alegados créditos extemporâneos.

Me utilizo ainda do dito na Acórdão de Impugnação (fls. 457 e 458):

> "Ou seja, da mesma forma que na composição da base de cálculo da contribuição devida, em relação a um determinado mês, há que se considerar somente as receitas tributáveis auferidas neste mês, na composição da base de cálculo dos créditos da não cumulatividade da contribuição somente podem ser incluídos os gastos e despesas possíveis de gerar créditos ocorridos no mesmo mês.
>
> No caso específico do desconto de saldo de crédito vinculado a receitas de mercado interno, a legislação é cristalina ao referir-se a "crédito não aproveitado em determinado mês"; ou seja, para uso em meses subsequentes o crédito precisa, primeiro, existir e, segundo, ele não pode ter sido aproveitado no mês de competência.
>
> É de se destacar que a autorização legislativa para o aproveitamento de saldo de créditos de meses anteriores não é ilimitada, tampouco é de exclusiva vontade do contribuinte; para a utilização de créditos de meses anteriores é necessário que reste configurado o seu não aproveitamento em períodos anteriores.
>
> Ou seja, a apuração de créditos deve estar demonstrada nos Dacon correspondentes aos períodos de apuração em que se originaram, bem como o saldo não utilizado tem que

Documento nato-digital

> estar consignado em todos os Dacon subsequentes. Indispensável ainda que a apuração dos referidos créditos e sua posterior utilização esteja de alguma forma demonstrada na escrita contábil da contribuinte.
>
> E de outra forma não poderia ser, sob pena de inviabilizar a correta e oportuna apuração e utilização dos créditos pelo contribuinte, na forma ditada por lei, bem como seu controle e fiscalização pela RFB. E não é por outro motivo que existia a previsão de retificação do Dacon e da DCTF, nos termos do art. 10, caput e §5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010 **(*),** vigente à época dos fatos aqui tratados."
>
> **(*) Art. 10.** A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.
>
> (...)
>
> **§ 5º** A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para exigir a retificação dos DACON e, se for o caso, das DCTF, para a utilização de créditos extemporâneos.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Documento nato-digital