



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.723884/2014-45  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.626 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2021  
**Recorrente** ELECTROLUX DO BRASIL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para o conceito de insumos, dentro da sistemática do Pis e da Cofins não cumulativos, vale a posição intermediária que avalia a relevância e essencialidade dos dispêndios às atividades constitutivas da empresa.

A posição intermediária é encontrada entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária, que inclusive é o entendimento majoritário deste Conselho e, por força do Art. 62 do Regimento Interno, tem aplicação obrigatória.

CRÉDITO SOBRE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Não ocorrida a oneração ou venda de produto onerado, caso os insumos também o sejam desonerados, o crédito é vedado. Caso contrário, se os insumos forem tributados, o crédito seria garantido.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ICMS/ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituído, integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por constituir custo de aquisição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIVERGÊNCIAS. DACON.**

Comprovadas, pela empresa, as diferenças encontradas entre as despesas declaradas em Dacon e as despesas efetivas, com a posterior confirmação da fiscalização, o lançamento não pode subsistir.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. TRIBUTADA NA SAÍDA. INSUMO.**

Despesas financeiras, ainda que componham o custo de aquisição, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição, quer por falta de determinação legal expressa, quer por não se tratar de insumo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em preliminar, por unanimidade de votos, em rejeitar a nulidade da decisão recorrida e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos. I. Por unanimidade de votos, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido tributados os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, (1) excluir do lançamento (i) eventual glosa de crédito em relação aos polímeros; e (ii) as glosas sobre o IPI recuperável estornado; e (2) reverter a glosa de crédito com armazenagem e frete, II. Por maioria de votos, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido tributados os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, permitir parcialmente o aproveitamento (a) dos créditos extemporâneos sobre os bens do ativo imobilizado, exclusivamente sobre aqueles empregados na produção, desde que ativáveis e na medida de sua depreciação, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava provimento na matéria; (b) dos créditos extemporâneos em relação à energia, aos aluguéis e aos insumos, desde que comprovada ausência de aproveitamento em períodos anteriores, conforme resultado de diligência de fls. 5251, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava o crédito; e, integralmente, (c) dos créditos sobre os valores do ICMS/ST, vencidos os conselheiros Hélcio Lafeté Reis, Mara Cristina Sifuentes e Paulo Roberto Duarte Moreira, que negavam o crédito. Quanto à inclusão das despesas financeiras no cálculo dos créditos, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Júnior, que lhe davam provimento; designado para redigir o voto vencedor nessa parte o conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Relator

(documento assinado digitalmente)

**Márcio Robson Costa – Redator designado**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 2018 (Cofins) e 2076 (Pis) em face de decisão da DRJ/DF de fls. 1984 que manteve o lançamento em sua integralidade, por insuficiência de recolhimento das contribuições de PIS e COFINS sob o regime não cumulativo e glosa de créditos.

Por ser costume desta Turma de julgamento a transcrição do relatório constante das decisões de primeira instância, segue para apreciação:

“Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de fls. 697 a 715, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins nos períodos de apuração 01/2010 a 12/2010.

O crédito tributário ora constituído, incluindo juros de mora (calculados até 12/2014) e multa proporcional, importa no valor total de R\$ 23.470.907,26 (vinte três milhões quatrocentos e setenta mil novecentos e sete reais e vinte seis centavos).

O trabalho fiscal resultou em três infrações, a saber (sinteticamente):

- (1) Insuficiência de recolhimentos de PIS e Cofins;
- (2) Glosa de créditos sem débito de contribuição: crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente;
- (3) Glosa de créditos sem débito de contribuição: crédito de importação constituído indevidamente.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal nº 2 podemos concluir que a empresa teria tomado, indevidamente, créditos das aludidas contribuições, portanto, restou à fiscalização processar as seguintes glosas (analiticamente):

- a) Créditos tomados a partir de aquisições de microcomputadores, software e suporte (bem como de créditos extemporâneos sobre tais bens do ativo imobilizado);
- b) Créditos extemporâneos (fevereiro, setembro e outubro);
- c) Diferença relativa a despesas com armazenagem e fretes (janeiro);
- d) Créditos extemporâneos: despesas com energia, aluguéis e insumos;
- e) Créditos indevidamente descontados sobre a parcela do ICMS-ST;
- f) Créditos indevidamente descontados sobre IPI Recuperável;
- g) Créditos indevidamente descontados sobre Despesas Financeiras;
- h) Despesas com consultoria e assessoria em informática;

- i) Despesas com o pagamento de comissões a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos;
- j) Despesas com prestação de serviços de assistência técnica; e;
- k) Créditos apurados na Importação.

Após as devidas glosas foram apuradas as novas bases de cálculo para fins de apuração de créditos, e caso necessário, os respectivos lançamentos de PIS e Cofins.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado, por meio de sua Caixa Postal, da exigência em 22/12/2014 (fls. 797), e, irresignado com a acusação fiscal, o contribuinte apresentou, em 21/01/2015, duas peças impugnatórias: uma de fl. 803/849 (impugnando PIS) e outra de fls. 850/896 (impugnando Cofins), ambas de idêntico teor (exceção à legislação específica que rege cada matéria), das quais se extrai a síntese exposta a seguir.

**DO DIREITO 1. INSUMOS – CONCEITO E COMPROVAÇÃO** Neste ponto aduz que houve um descompasso entre a interpretação dada pela fiscalização ao conceito de “insumos” para fins de tomada de crédito de PIS/Cofins e aquela por ela utilizada e decorrente de consolidada interpretação doutrinária e jurisprudencial (inclusive por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF).

Defende que a Constituição Federal não estabelece qualquer hipótese de vedação para a tomada de créditos.

Em outro ponto defende que, ao contrário do ICMS e do IPI que se fundam sobre o valor produto, as contribuições sociais ao PIS e à Cofins têm como base de cálculo o faturamento ou receita, assim, o tratamento dado à “não-cumulatividade” das contribuições deve ser distinto daquele dispensado ao ICMS e IPI.

Entende que o tratamento, ao PIS e à Cofins, deve ser, necessariamente, mais amplo, sob pena de não se alcançar a “não-cumulatividade” pretendida pelo legislador, ou seja, o conceito de insumo não pode ser visto à luz específica de sua vinculação direta com o produto, ao contrário, deve ser construído de modo a adequar-se à grandeza tributada pelas contribuições em foco (qual seja, a receita ou faturamento).

Cita acórdão do CARF.

Defende que a legislação de regência não restringiu o conceito de insumos na fabricação de bens ou produtos, não há qualquer vinculação, por exemplo, a sua utilização direta ou seu desgaste no processo produtivo.

A fiscalização, equivocadamente, teria restringido a tomada dos aludidos créditos através da nítida aproximação do conceito de insumo a ser aplicado ao caso (não-cumulatividade do PIS/Cofins) ao aplicável ao IPI/ICMS, com fundamentos em meras “Soluções de Consulta”, tipicamente fundamentadas em instruções normativas.

O conceito de insumo não pode ser abordado pela fiscalização sob uma ótica restritiva. Ao contrário, o conceito de insumo deve abranger todas as entradas que contribuam para a formação da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins.

Devem servir de base ao cálculo do crédito todos os custos e despesas necessários à obtenção da receita decorrente da venda de mercadorias ou serviços, pois, a aceção ordinária do conceito de “insumo” aponta para cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à consecução de um determinado fim.

Ao final, conclui pela completa impossibilidade de restrição do conceito de “insumos” para o fim de tomada de crédito de PIS e Cofins com base nas limitações estabelecidas pela Receita Federal.

Noutro ponto, a Impugnante defende uma aproximação entre a legislação do IRPJ (conceito de custos e despesas) e a legislação para tomada de créditos de PIS/Cofins.

Segundo a petionária, estabelecida a relação entre o serviço e/ou o bem com o contínuo desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica geradora de receita, sob o ponto de vista finalístico, teremos a configuração do cerne do conceito de insumo, de

modo a ser um meio para atingir a um fim determinado que, conforme relação estabelecida com base na materialidade dos tributos em foco, é a receita. E para a geração de receita ou faturamento é indispensável o conjunto composto pelos custos e pelas despesas, conforme expressamente determinado pela legislação.

Logo, a própria legislação apontaria que todos estes custos e despesas necessárias seriam os insumos para a geração da receita ou faturamento e qualquer restrição aos seus limites naturais representaria uma violação direta à não-cumulatividade das contribuições prevista na Constituição Federal.

Portanto, toda aplicação de recursos por ela efetivada em: (i) custos necessários; e; (ii) despesas necessárias ao exercício de sua atividade, estão abarcadas pelo conceito de insumos para fins de tomada de créditos de PIS/Cofins, sendo vedada pela Constituição Federal e pela Lei a restrição à sua tomada.

## 2. DA TOMADA DE CRÉDITO 2.1. DIFERENÇAS NAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES (jan/2010)

Neste ponto defende que houve um equívoco da fiscalização e para comprovação, anexa planilha com as despesas de armazenagem e fretes, ocorridas em janeiro de 2010 e que perfazem o exato valor declarado, inexistindo a apontada diferença de R\$ 12.077.319,51.

Durante a ação fiscal a Impugnante teria apresentado, conforme solicitado, a planilha relativa às diferenças apuradas, ou seja, apresentou a planilha referente a R\$ 11.421.738,77 (onze milhões, quatrocentos e vinte e um mil, setecentos e trinta e oito reais e setenta e sete centavos), ao invés do total das despesas de armazenagem e frete na operação de venda, no total de R\$ 23.499.056,26 (vinte e três milhões, quatrocentos e noventa e nove mil, cinquenta e seis reais e vinte e seis centavos), que hora se apresenta.

## 2.2. COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS

Aduz que devido a sistemática de aquisição, em um primeiro momento, eram “gerados” créditos de PIS/cofins sobre o IPI destacado na nota fiscal de origem, no entanto, conforme demonstrado em planilha anexa, ato contínuo, todos os créditos gerados sobre o IPI eram por ela estornados manualmente.

Procura demonstrar que os créditos de PIS e Cofins apropriados sobre os valores de IPI recuperáveis nos meses de 2010 eram devidamente estornados, e declarados nos Dacon mensais (linha 21 para os meses de março e julho de 2010 e linha 23 para os demais meses, conforme fichas 6A e 16A). Assim, não pode ser prejudicada em razão da dificuldade de captação automática da referida base.

Da mesma forma, melhor sorte não merece a interpretação dada à suposta tomada de créditos sobre despesas financeiras, a qual se encontra “fundamentada” na afirmação de que a existência de “despesa financeira” decorre do campo “descrição dos produtos”.

Segundo a Impugnante, a referida “despesa financeira” compõe diretamente o preço do produto fornecido pela empresa em foco (DOW) ocorrendo em decorrência da disponibilização do produto diretamente no seu estabelecimento, sendo de prévio conhecimento das partes. Aduz que tais “despesas” são tributadas pelo fornecedor DOW Brasil, e, portanto, geram direito ao creditamento deste montante pela Electrolux.

Por seu turno, os dispêndios em questão são devidamente contabilizados como custo do produto, estando longe de ser tratado como uma mera despesa financeira.

Assim, seria possível extrair dois aspectos fundamentais para a presente análise: (i) o suposto valor apontado na nota fiscal, longe de representar mera “despesa financeira”, integra efetivamente o valor do produto fornecido (polímero), inclusive para fins de recolhimento das contribuições; e; (ii) impedir-se a tomada de crédito de PIS/Cofins sobre a referida rubrica levaria ao desvirtuamento da não-cumulatividade, impingindo ao contribuinte ônus ilegal, ao passo em que representa enriquecimento ilícito do Estado.

Assevera que o princípio da não-cumulatividade tem como nota comum, núcleo inabalável, a desoneração da cadeia, sendo impensável a vedação ao direito do presente crédito, uma vez que se trata, para fins jurídicos e contábeis, de verdadeiro custo do produto, tendo sido tributado pelo fornecedor e reconhecido, como tal, pela Impugnante.

A Impugnante não pode ser penalizada pela descrição dos produtos e serviços (de responsabilidade do emitente da nota fiscal), restando refém de eventuais equívocos na descrição de sua natureza.

**2.3. ICMS/ST – POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITO** Busca demonstrar que o ICMS-ST por se tratar de imposto não recuperável, deve, sim, ser considerado para o cálculo do custo das mercadorias adquiridas.

Inegável é o direito de referidos valores serem incluídos na base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, assegurado pela própria legislação que regulamenta estas contribuições, pois, o ICMS-ST compõe o custo de aquisição das mercadorias.

Agindo em plena consonância com a legislação que disciplina a matéria acertadamente tomou os créditos de PIS e Cofins, considerando o custo de aquisição das mercadorias, incluindo-se neste custo o valor recolhido a título de ICMS-ST.

**2.4. AQUISIÇÃO DE SUPORTE DE MICROCOMPUTADORES, SUPORTE DE VENDAS E SOFTWARE** Segundo a Impugnante, falta a comprovação da ausência de relação de pertinência dos referidos dispêndios com a linha de produção, mas, tais aquisições se prestaram a impulsionar e suportar o exercício da atividade-fim da contribuinte.

Volta a defender que os custos e despesas necessários, sob a ótica da não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Cofins, são flagrantemente geradores de crédito.

No presente caso, assevera que basta uma simples constatação da realidade, para que reste patente que nenhuma empresa moderna sobrevive sem microcomputadores, softwares e o mencionado suporte.

Ainda, no que tange aos à suposta impossibilidade de tomada de créditos sobre as aquisições sujeitas à alíquota zero, a restrição à referida prática igualmente anula a não-cumulatividade pretendida pelo legislador.

Portanto, as rubricas em questão são flagrantemente geradoras de créditos de PIS/Cofins, motivo pelo qual deve ser plenamente afastada a exigência tributária decorrente da glosa dos referidos créditos.

**2.5. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA** Sustenta que sequer fora apresentada motivação capaz de sustentar o afastamento dos presentes créditos.

O serviço em questão (elaboração de programa de computadores), mesmo sob a ótica da adotada Solução de Consulta, não está automaticamente excluído do conjunto dos “insumos” e a fiscalização sequer demonstra a razão para a aplicação do entendimento esposado em tal Solução de Consulta (não afirma ou infirma se os referidos programas são ou não utilizados na atividade-fim da empresa).

**2.6. COMISSÕES DE VENDAS** Defende que na consecução de seus negócios se obriga a remunerar aqueles que, no curso de suas atividades fins, indiquem aos seus clientes a compra de produtos de sua linha. Ou seja, os chamados parceiros, ao desenvolverem as atividades fins para as quais foram contratados, utilizam o contato com os demandantes das suas prestações para oferecerem os eletrodomésticos e eletroeletrônicos da linha da Impugnante que venham a se adequar às pretensões de seus clientes.

Há uma espécie de intermediação onerosa feita pelos parceiros entre a Electrolux e os consumidores, assemelhando o negócio à corretagem prevista no Código Civil, em seu artigo 722.

O objetivo perseguido pela Electrolux com a contratação de tais avenças é nitidamente incentivar as vendas de seus produtos.

É inegável que os gastos incorridos com as referidas comissões guardam relação direta com a geração de receitas, ao passo em que, ao oferecer incentivos àqueles que indicam os produtos da Electrolux, a empresa tende a expandir as suas vendas, mediante um maior desenvolvimento de sua atividade comercial e, conseqüentemente, ampliar a sua base de receitas.

Insumo é um meio para atingir um fim último, que, no caso do PIS e da Cofins, é a receita. Logo, sob o ponto de vista finalístico, é razoável assumir que todas as despesas incorridas com o fito de auferir receitas devem gerar créditos passíveis de serem abatidos das bases do PIS e da Cofins. Afinal, todas elas são igualmente inerentes ao ciclo de formação do acréscimo oriundo da comercialização de mercadorias.

De mais a mais, sob a ótica dos referidos parceiros, os valores recebidos são computados e contabilizados como receitas operacionais, igualmente sujeitas à cadeia da tributação pelo PIS/Cofins.

Sustenta que excluir os referidos dispêndios da base geradora de créditos redundaria na completa violação da não-cumulatividade aplicável às contribuições.

Conclui que as comissões mencionadas enquadram-se no conceito de insumos e, portanto, são passíveis de serem registradas como créditos na formação das bases do PIS e da Cofins, devendo ser afastada a exigência decorrente de entendimento contrário.

**2.7. DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA EM GARANTIA DE PRODUTOS** Segundo a Impugnante a fiscalização entendera, equivocadamente, pela glosa dos créditos decorrentes da prestação de serviços utilizados como insumos relativos a serviços de assistência técnica em garantia de produtos fabricados ou revendidos por ela.

Uma simples análise do substrato fático e jurídico envolvido na presente questão é suficiente para se verificar a completa incongruência da glosa, em total discordância com o posicionamento doutrinário e jurisprudencial (inclusive do próprio CARF) sobre o tema.

Nos termos do Código de Defesa do Consumidor – CDC, a Electrolux é responsável pela garantia de seu produto, respondendo perante o consumidor na medida em que eventuais vícios de qualidade ou quantidade os tornem impróprios ou inadequados ao consumo. Trata-se de verdadeira obrigação imposta aos fornecedores, sendo inimaginável o fornecimento de produto desacompanhado de garantia.

Neste sentido, além da garantia pelo prazo mínimo legal, a Electrolux estabeleceu uma garantia contratual para seus produtos, a qual se encontra igualmente regulamentada pelo Código de Defesa do Consumidor através do disposto no artigo 50.

Para cumprir com as obrigações legais e atender aos consumidores ao longo de todo o território, os produtores obrigam-se a terceirizar boa parte dos serviços, usualmente prestados por empresas denominadas “autorizadas”.

Existe uma rede de empresas credenciadas capazes de efetuar os ajustes dos produtos da Impugnante que, por sua vez, são treinadas e capacitadas tecnicamente pela própria Electrolux. Como forma de garantir a qualidade no atendimento aos seus consumidores e estrito cumprimento das regras estabelecidas no Código de Defesa do Consumidor, as referidas prestadoras de serviços são constantemente avaliadas e auditadas.

Os serviços prestados pelas empresas “autorizadas”, dentro do prazo de garantia dos produtos, são prestados aos consumidores de forma totalmente gratuita, conforme se depreende do disposto na cláusula 4.1 dos “Contratos de Prestação de Serviços de Assistência Técnica” anexados, de forma exemplificativa, à presente defesa. O ônus da referida prestação de serviço é repassado à Impugnante, a qual arca integralmente com o custo da operação, conforme se depreende do disposto na cláusula 11.1 do mesmo contrato.

Os dispêndios com os serviços terceirizados de assistência técnica em garantia, inclusive para fins contábeis, fazem parte da formação do preço de cada mercadoria

comercializada, ou seja, a prestação de serviço efetuada pela Electrolux, mesmo quando terceirizada, compõe o valor dos produtos.

Para tanto, a Electrolux constitui provisões contábeis, baseadas na média histórica dos gastos com as empresas terceirizadas, conseqüentemente, influenciando o valor de venda das mercadorias da Companhia.

Sustenta que os referidos serviços de assistência técnica em garantia são essenciais ao exercício da atividade da Impugnante, a qual se encontra estritamente regulamentada, neste particular, pelo Código de Defesa do Consumidor.

O insumo em questão, por sua própria natureza, constitui-se em serviço que contribui de forma decisiva para a manutenção da atividade empresarial da contribuinte, cujos dispêndios são efetivamente contabilizados como custos, ou seja, não integram o rol das despesas.

Em caso semelhante, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já teve oportunidade de se manifestar, favoravelmente aos contribuintes, nas hipóteses em que os dispêndios são realizados no desempenho das atividades da empresa, inclusive para fins de cumprimento de determinação legal.

### 3. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO ADOTADO

Sustenta que, ao contrário do que alega a fiscalização, não é possível impedir a utilização do crédito extemporâneo em razão do contribuinte não ter realizado a retificação dos Dacon e da DCTF, visto que não há determinação legal expressa que exija a adoção destes procedimentos.

Os créditos extemporâneos são créditos escriturais das contribuições, calculados sobre despesas de aquisição de insumos e outros itens no âmbito da nãoacumulatividade, que não foram apropriados pelo contribuinte no respectivo período de apuração.

De acordo com a legislação vigente, o contribuinte tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data que deveriam ter sido apropriados, para se aproveitar dos créditos de PIS/Cofins.

As autoridades fiscais têm admitido a possibilidade de tomada de créditos extemporâneos, desde que respeitado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos (tal como exposto na Solução de Consulta n.º 115/2012).

A legislação que regulamenta a cobrança do PIS/Cofins não traz qualquer dispositivo acerca do procedimento que deverá ser adotado para o aproveitamento desta espécie de crédito, apenas determina que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

Assim, as autoridades fiscais não podem condicionar o direito ao crédito à compulsória retificação das declarações fiscais, sob pena de criarem uma exigência sem qualquer fundamento em lei, em violação ao Princípio da Legalidade da Administração Pública, nos termos do art. 2º, da Lei n.º 9.784/1999.

Por outro ângulo, não tem razão a autoridade fiscalizadora ao alegar, através da Solução de Consulta n.º 73/2012, que o contribuinte estaria obrigado a aproveitar créditos e débitos do mesmo período em razão do disposto no § 1º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Isto porque, este dispositivo trata da determinação do valor do crédito, diferenciando as formas de cômputo, entre bens e serviços adquiridos e custos incorridos. Não se pode extrair deste dispositivo que o contribuinte esteja obrigado a apenas aproveitar o crédito no mesmo mês em que foi gerado; ou, ainda, que a condição para o aproveitamento do crédito seria a retificação dos controles fiscais ou contábeis daquele exato mês em que o crédito foi gerado.

O posicionamento atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é exatamente no sentido da possibilidade de utilização dos créditos tal como efetivado pela Impugnante. Inúmeros julgamentos podem ser encontrados em tal direção, ou seja,



afastando a obrigatoriedade de retificação de declarações para que se possa reconhecer o direito ao crédito extemporâneo, conforme se depreende dos exemplos.

Não há necessidade de retificação de nenhuma declaração em relação ao passado, nem DCTF nem Dacon, caso em que o aproveitamento do crédito deve ser realizado sem atualização, tal como efetivado pelo contribuinte.

Está fora do contexto o posicionamento da fiscalização exteriorizada no presente Auto de Infração e, diante disso, efetuar a glosa do crédito extemporâneo sob o argumento da necessidade de retificação das declarações, deve ser imediatamente afastado.

#### 4. CONCLUSÃO

Ao final, requer:

I - seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração ora impugnado, afastando-se completamente os tributos ora exigidos, reconhecendo os créditos decorrentes de (a) aquisição de microcomputadores, suporte de venda e software; (b) créditos extemporâneos; (c) despesas de armazenagem e frete; (d) sobre ICMS-ST; (e) supostas despesas financeiras (em verdade, integrantes do custo do produto); (f) serviços de consultoria e assessoria; (g) comissões de vendas; e (h) serviços de assistência técnica em garantia; bem como reconhecendo o estorno já previamente efetivado dos créditos de IPI, de modo a afastar o realizado no presente processo e seus reflexos; e II – pela produção de todas as provas em direito admitidas.

É o relatório."

A DRJ/DF em sua decisão de primeira instância, manteve os lançamentos, nos termos da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO

Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito, no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito, no âmbito do regime não cumulativo, são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIVERGENCIAS. DACON. ÔNUS PROBANTE.**

Não comprovadas, pela empresa, as diferenças encontradas entre as despesas declaradas em Dacon e as despesas efetivas, subsiste para o fisco o dever de promover a respectiva glosa do crédito não comprovado.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. TRIBUTADA NA SAÍDA. INSUMO.**

Despesas financeiras, ainda que componham o custo de aquisição e tenham sido oferecidas à tributação na origem, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição, quer por falta de determinação legal expressa, quer por não se tratar de insumo.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. MICROCOMPUTADORES. SOFTWARE. SUPORTE. CONSULTORIA INFORMÁTICA.**

As despesas com manutenção e software, suporte, microcomputadores e consultoria de informática, ainda que sejam necessários para a execução da atividade empresarial, não geram direitos a crédito do PIS e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que não se tratam de gastos aplicados ou consumidos diretamente na produção.

**NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÕES DE VENDAS.**

O pagamento de comissões realizado a parceiros não gera direito a crédito da Cofins, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados à venda.

**NÃO CUMULATIVIDADE. ASSISTÊNCIA TÉCNICA.**

Por não serem considerados insumos à fabricação, não podem ser descontadas como crédito as despesas incorridas pelo fabricante com serviços de assistência técnica em garantia, prestados por terceiros.

**PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.**

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

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido."

Os autos foram distribuídos e pautados conforme Regimento Interno deste Conselho.

Este Conselho proferiu Resolução em fls. 2139 para que a fiscalização e o contribuinte completassem os autos com análises e provas referentes aos créditos. Em fls. 2166 e fls. 3319 encontra-se o cumprimento da diligência pelas partes. Em seguida, o contribuinte apresentou sua manifestação em fls. 3330 e defende que todos os créditos foram comprovados e confirmados pela fiscalização durante a diligência.

Em fls. 5166 esta Turma de julgamento converteu novamente o julgamento em diligência, para que a questão dos créditos extemporâneos fossem melhor analisadas. Em fls. 5169 a autoridade de origem juntou sua Informação Fiscal e concluiu que parte dos créditos extemporâneos não foram aproveitados anteriormente.

Em fls. 5177 o contribuinte alega que o aproveitamentos dos créditos extemporâneos não foram razão do lançamento e por isso não podem impedir o aproveitamento do crédito, assim como, demonstrado seu *modus operandi* com os créditos extemporâneos do ativo imobilizado, solicitou que seja mantida a legitimidade de todo seu crédito extemporâneo.

Em fls. 5196, em razão da sustentação oral, do debate e das peças e memoriais juntados pelo contribuinte, esta Turma decidiu novamente por converter o julgamento em diligência, nos seguintes moldes:

“O contribuinte apresentou em Memoriais junto a este Conselho algumas Notas Fiscais e outros documentos sobre seus créditos extemporâneos (fls. 2798 e seguintes), que, em tese, comprovam tanto a escrituração dos créditos quanto o seu não aproveitamento em períodos anteriores.

...

Em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, vota-se no sentido de novamente CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que a unidade preparadora:

a) analise as notas fiscais, demais documentos e informações disponibilizadas à Receita Federal que poderiam comprovar os créditos extemporâneos de energia, aluguel e insumo, ainda que por amostragem, e apresente relatório conclusivo que permita subsidiar a tomada de decisão sobre a concessão ou não destes créditos.”

Em cumprimento à diligência, a empresa apresentou relatórios e planilhas da Ernst & Young em fls. 5206, documento no qual observa-se a análise requerida, consubstanciada nas seguintes conclusões:

#### “4. Conclusões

Diante de todo o exposto, temos o seguinte:

- ▶ A memória de cálculo dos créditos de energia elétrica apropriados em Janeiro de 2005, demonstra um valor de R\$ 61.868,13 (Sessenta e Um Mil Reais, Oitocentos e Sessenta e Oito Reais e treze centavos) maior que o valor declarado em DACON. Essa diferença ocorreu em função dos valores de ICMS creditados que não foram incluídos na base de cálculo das contribuições;
- ▶ A Memória de Cálculo para os créditos de energia elétrica apropriados em Fevereiro de 2005 apresenta um valor de R\$ 46.457,21 (Quarenta e seis Mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e vinte e um centavos) inferior ao valor declarado em DACON;;
- ▶ A memória de Cálculo para os créditos de Aluguel apropriados em Novembro de 2007 e Março de 2008 apresentam R\$ 6.777,08 (Seis Mil, setecentos e setenta e sete reais e oito centavos) inferior ao valor declarado em DACON.”

Nas folhas seguintes a fiscalização realizou novas intimações ao contribuinte, até que em fls. 5251 a fiscalização e em fls. 5267, ambos juntaram suas manifestações finais e conclusivas sobre o aproveitamento dos créditos extemporâneos.

Relatório proferido.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto (parcialmente vencido).

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

### **PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE 1.ª INSTÂNCIA.**

O contribuinte alega a nulidade da decisão de primeira instância em razão desta não ter apreciado as provas juntadas ao autos.

Contudo, com fundamento no Art. 59 do Decreto 70.235/72 e Lei 9.784/99 não há motivo para reconhecer a nulidade da decisão da DRJ/DF de fls. 1984, visto que a decisão tratou de todas as matérias, provas e alegações do contribuinte de forma substancial, assim como motivou e fundamentou legalmente e materialmente a decisão.

Como relatado, os autos foram convertidos em diligência e, conseqüentemente, o devido processo legal foi prestigiado.

Vota-se para rejeitar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ/DF de fls. 1984.

### **DO ÔNUS DA PROVA. DO CONCEITO DE INSUMOS. POLÍMEROS, DESPESAS FINANCEIRAS E IPI RECUPERÁVEL.**

Depreendendo-se da análise do processo, vê-se que o cerne da lide envolve a matéria do creditamento sobre os insumos do processo produtivo, na apuração das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Dicotomia que retrata a presente lide administrativa.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

Neste caso em concreto é possível concluir que os polímeros são aquisições essenciais ao processo produtivo, conforme relatório fiscal de fls 3319, resultado da diligência de fls. 2139 proposta por esta Turma e do cumprimento da diligência em fls. 2166, oportunidade em que o contribuinte demonstrou que os polímeros compõem a maioria de seus produtos, como uma substância que isola, completa e os protege.

Desse modo, ainda que não esteja expressa no lançamento a glosa específica sobre os valores das aquisições dos polímeros em si, por serem geradores de crédito e envolverem as demais glosas que serão tratadas neste tópico, eventual glosa sobre os valores dos polímeros em si, deverão ser revertidas.

Sobre as aquisições dos polímeros também verifica-se a controvérsia a respeito das despesas financeiras, se foram somadas ao preço destes produtos e, conseqüentemente, se o creditamento realizado pelo contribuinte, sobre o valor dos produtos somados às despesas financeiras, deve ser mantido ou glosado.

A ideia (premissa da fiscalização) de que as despesas financeiras não podem ser consideradas como insumos não possui uma lógica que seja ao aplicável ao presente caso, pois a questão não é definir se o contribuinte pode aproveitar o crédito sobre despesas como se insumos fossem ou não. A questão é muito mais simples: definir se as despesas financeiras compõem o valor de aquisição do polímero e se o contribuinte pode, ou não, aproveitar crédito de Pis e Cofins não-cumulativo sobre o valor da aquisição desse insumo.

Ao se permitir o crédito sobre o valor da aquisição do insumo (composto por diversos tipos de despesas, assim como o valor da despesa financeira), não se estaria dando à despesa financeira a natureza de insumo.

O raciocínio para a permissão do crédito no valor da aquisição do bem é diretamente decorrente do Art. 3.º, II, da legislação, quando dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

É importante considerar que os documentos juntados pelo contribuinte demonstram a inclusão do valor das despesas financeiras no valor dos produtos adquiridos em fls. 934 a 939, assim como os arquivos XML e Anexo XX apontados em Recurso Voluntário (fls. 916 a exemplo). Logo, tais despesas financeiras compõem o valor de aquisição dos polímeros.

Os polímeros adquiridos como insumo, portanto, possuem um valor de aquisição e, sobre esse valor, incluídas as despesas financeiras, o contribuinte poderá aproveitar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativo.

Inclusive, no regime não cumulativo, é certa a incidência de Pis e Cofins sobre as receitas financeiras, conforme base de cálculo enunciada no Art. 1.º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, o que reforça a ideia de que as despesas financeiras não podem ser excluídas do valor da aquisição do bem sem previsão legal expressa para tanto e que os valores de natureza financeira, justamente por comporem a base de cálculo de incidência, igualmente devem compor a base de cálculo a ser utilizada na apuração e aproveitamento do crédito.

Em outros termos, é possível a tomada de crédito sobre o valor total das aquisições dos insumos, com os valores das despesas financeiras incluídas, quando estas comporem o valor da aquisição.

Deve ser dado provimento à esta matéria.

Dentro deste mesmo tópico de lançamento, a fiscalização glosou e cobrou o creditamento realizado sobre o valor do IPI recuperável, que estaria incluído no valor dos produtos adquiridos.

Nos termos do artigo 8º, § 3º da Instrução Normativa 404/2004, somente nos casos em que o IPI é não recuperável o contribuinte poderia ter aproveitado o crédito:

"§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e II o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços."

Desse modo, o IPI, quando não recuperável, integra o custo de aquisição e, portanto, é aproveitado no crédito do PIS e da COFINS. O contribuinte alegou que o lançamento não deve ser mantido uma vez que foram realizados os estornos destes créditos, conforme fls. 910 dos autos, a exemplo.

Por sua vez, a DRJ/DF aceita a tese do contribuinte mas afirma que a fiscalização já teria excluído do lançamento os estornos e, para justificar aponta as fls. 744 e 745 do TVF. Contudo, nas folhas apontadas pela DRJ/DF, é possível verificar que a fiscalização não considerou os estornos realizados pelo contribuinte.

Diante do vício apresentado neste tópico do lançamento, não há como mantê-lo, sobre o perigo de penalizar e cobrar contribuinte que agiu dentro dos parâmetros da lei, assim como cobrar créditos que não foram sequer tomados, indevidamente ou não.

Diante do exposto, vota-se por excluir do lançamento a parcela que trata do crédito tomado sobre as aquisições dos polímeros, a parcela que trata das despesas financeiras e também cancelar a parte do lançamento que trata dos créditos tomados sobre os IPI recuperáveis estornados.

### **ARMAZENAGEM E FRETE.**

Verifica-se que o contribuinte alegou que estão comprovadas as operações de armazenagem e frete de acordo com sua "Planilha de Comprovação de Origem da Base de Cálculo" apresentada junto a impugnação de fls. 803 e durante a fiscalização.

A DRJ/DF apreciou a matéria e apontou erros na planilha apresentada pelo contribuinte, como diferenças encontradas entre as despesas declaradas em Dacon e as despesas efetivas e notas fiscais iguais com valores diferentes, entre outras irregularidades.

Em razão da controvérsia que surgiu sobre tais irregularidades, o contribuinte acabou por juntar aos autos os documentos comprobatórios, conforme reconhecido no relatório fiscal de diligência de fls. 3319, em resposta à diligência solicitada por este conselho.

“Já para o item 5, apresentou planilhas (arquivo não-paginável às folhas 2.836) relativo as despesas de armazenagem e frete do mês de janeiro de 2010 em que se apresentam despesas no valor total de R\$ 23.499.056,26. Apresentou também cópias de notas fiscais de armazenagem e frete (arquivo não-paginável às folhas 2.837).”

Portanto, comprovadas pela empresa, com o Sped e as notas fiscais, as diferenças encontradas entre as despesas declaradas em Dacon e as despesas efetivas, com a posterior confirmação da fiscalização em fls. 3319, o lançamento não pode subsistir neste tópico.

Comprovada a materialidade, resta reconhecer que o contribuinte tem o direito de tomar créditos com armazenagem e frete nos moldes do inciso IX, do Art. 3.º da Lei 10.833/03 (e correspondente na lei 10.637/02).

Merece provimento o Recurso Voluntário neste tópico.

### **COMISSÕES, ASSISTÊNCIA TÉCNICA EM INFORMÁTICA, SOFTWARE E CONSULTORIA.**

Sobre o creditamento com as despesas em comissões, assistência técnica em informática, software e consultoria, não há razão nas alegações do contribuinte que permita o cancelamento do lançamento.

Como já apresentado, os custos que geram o direito ao crédito das contribuições sob o regime não cumulativo, sem contar aqueles que possuem norma expressa autorizando a tomada de crédito, dependerão da relação desses custos com a relevância, essencialidade e singularidade deste na atividade econômica do contribuinte.

Não há como reconhecer tal crédito uma vez que são atividades administrativas, sem muitas peculiaridades que envolvam especificamente as atividades do contribuinte. As comissões, inclusive, podem ocorrer em momento posterior à realização da atividade econômica da empresa.

Portanto, deve ser mantido o lançamento neste tópico.

### **CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO.**

Relativamente aos créditos, estes são vedados no caso de sua aquisição estar sujeita à alíquota zero ou isenção e sua aplicação como insumo ou revenda resultar em produto também isento, alíquota zero ou sem incidência da contribuição.

Esta é a redação do inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 (correspondente na lei 10.833/03). Confira:

“§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando

revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição."

Logo, duas condições devem ser verificadas para a vedação ao crédito: a primeira é se a aquisição foi desonerada e a segunda é se a receita foi desonerada. Ausente alguma dessas condições, o mencionado dispositivo não se aplica.

Assim, as aquisições do contribuinte desoneradas que foram, não devem ensejar direito ao crédito das contribuições ao PIS/COFINS porque sequer foram comprovadamente inseridos em processo produtivo que resultasse na comercialização de produtos onerados pelas contribuições.

Em análise de forma contextualizada aos fatos dos autos, não ocorrida a oneração ou venda de produto onerado, caso os insumos também o sejam desonerados, o crédito é vedado. Caso contrário, se os insumos forem tributados, o crédito seria garantido.

Neste tópico, o Recurso Voluntário não merece provimento.

## **DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.**

Nas palavras do ilustre Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, emérito colega nesta turma de julgamento, é importante citar o precedente desta Turma de Julgamento que permitiu o aproveitamento de créditos extemporâneos, para contextualizar o presente voto, conforme segue:

"1 – Direito de aproveitamento de créditos extemporâneos As leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/20021 e art. 6º, §2º da Lei 10.833/20032, além do caput do art. 16 da Lei 11.116/20053.

No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/20034 permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.

O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não

causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.

Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações as vedações procedimentais para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, o que deve ser foco do trabalho fiscal, que se respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.

Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.



O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP.

Portanto, afasto as glosas que tenham como único fundamento a extemporaneidade de aproveitamento.

No mesmo sentido, cito precedentes do Carf: 3302002.674, 3403001.935, 3401001.577, e 9303004.562."

De acordo com o precedente, ficou evidente que o crédito pode ser aproveitado se a glosa ocorreu unicamente em razão do crédito ser extemporâneo. Esta é a interpretação majoritária neste Conselho a respeito do § 4º do art. 3º das leis 10637/02 e 10.833/03, que é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

Mas a premissa acima aplica-se parcialmente à este caso, uma vez que não há, sequer, a escrituração dos créditos.

Sem a escrituração dos créditos, é importante que esteja configurada a sua não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização para a utilização de créditos extemporâneos.

Caso contrário, por equívoco, este conselho poderia permitir o aproveitamento de créditos já aproveitados.

O contribuinte alega que não se pode desconsiderar as aquisições de insumos e o respectivo direito aos créditos pelo simples fato de que foram escrituradas em momento posterior.

Os Acórdãos nº 3403002.717 e 3302003.189 e 3302003.155, solidificam o entendimento apresentado neste voto e ficou consolidado 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.

Seria possível flexibilizar a formalidade de retificação das declarações somente nos casos em que o contribuinte demonstre a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado.

Dentro desta linha de entendimento, a Informação Fiscal de fls. 5169 confirmou que, com relação ao ativo imobilizado, o contribuinte não utilizou os créditos em períodos anteriores, logo, a legitimidade do aproveitamento de tais créditos podem ser mantidas.

O contribuinte juntou algumas NFs que comprovariam as operações que teriam originado os créditos de energia, aluguel e insumo, contudo, tal iniciativa, por si, não é suficiente para manter a legitimidade de todo o creditamento sobre estes tópicos, uma vez que não comprovam a não utilização em momentos anteriores.

É verdade que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do Art. 9.º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 PAF, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e

demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito", em consonância com o fixado pelo Art. 142 do CTN.

Contudo, houve por parte da fiscalização a devida análise e a consequente conclusão de que, não escriturados, não podem ser aproveitados os créditos extemporâneos, conforme trecho reproduzido pela autoridade fiscal na Informação Fiscal de fls. 5169:

"Na eventualidade de se apurar extemporaneamente créditos decorrentes das sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, deverão ser retificados os respectivos Dacon, respeitado o prazo extintivo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da aquisição dos bens ou serviços ou da realização das despesas que deram direito aos créditos."

Assim, não se inova em solicitar a comprovação da não utilização dos créditos em períodos anteriores, meramente se alarga a possibilidade de defesa do contribuinte diante da premissa do lançamento e do fato incontroverso de que não houve escrituração.

E foi nesse sentido que esta turma de julgamento converteu novamente o julgamento em diligência, oportunidade em que a fiscalização, conforme Relatório Fiscal de fls. 5251, apontou irregularidades no aproveitamento do crédito extemporâneo:

"Confrontamos a planilha "Anexo I – Book Energia – RFB" apresentada pela Electrolux com a planilha "Despesa energia elétrica" contida no arquivo "Demonstrativo 03" (arquivo não paginável, à folha 752) e constatamos a existência de algumas notas fiscais contidas nestas duas planilhas, logo os créditos destas notas fiscais foram aproveitados mais de uma vez. Tais notas correspondem às relacionadas a seguir:

Nota fiscal	Rilial	Mês	Dt. Entrada	CNPJ - Raiz	Nome do Fornecedor	UF	CFOP	Descricao do documento	Total Nota Fiscal	Base de Cálculo PIS e COFINS	PIS	COFINS	Mês de lançamento	Extemporâneo
1602023	127	fev10	4/1/2005	61695227000193	ELETRICIDADE DE SAO PAULO S/A	SP	1252	AQUIS.ENERG.ELETR.PIINDUSTRIA	248,17	248,17	4,09	18,88	fev10	Sim
1602023	127	fev10	4/1/2005	61695227000193	ELETRICIDADE DE SAO PAULO S/A	SP	1252	AQUIS.ENERG.ELETR.PIINDUSTRIA	248,17	248,17	4,09	18,88	fev10	Sim
1612051	127	fev10	10/2/2005	61695227000193	ELETRICIDADE DE SAO PAULO S/A	SP	1252	AQUIS.ENERG.ELETR.PIINDUSTRIA	125,90	125,90	2,08	9,57	fev10	Sim

Continuando, com o objetivo de verificar os créditos de PIS e COFINS de notas fiscais extemporâneas de insumos constantes da planilha "Bens Revenda ou Insumos" do arquivo não paginável "Demonstrativo 03", anexo à folha 752 do PAF nº 10980.723884/2014-45, em especial se estes já foram ou não utilizados em outros períodos, comparamos as notas fiscais extemporâneas com as notas fiscais de entrada do ano-calendário de 2010 que foram entregues em arquivos digitais em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, às folhas 83 e 84 do PAF nº 10980.723884/2014-45.

Em decorrência dessa análise constatamos que várias das notas fiscais extemporâneas foram utilizadas em dois períodos de apuração distintos para fins de créditos de PIS e COFINS. Tais notas fiscais encontram-se na planilha anexa o Termo de Intimação Fiscal nº 01 a seguir citado (fls. 5.223 a 5.224).

Para rastrear as notas fiscais extemporâneas de insumos foram utilizados os seguintes parâmetros relacionados a seguir.

Parâmetro	Demonstrativo 03	Arquivos Digitais - TIF 04
1	CNPJ - Raiz	CNPJ do Participante
2	#NF	Número da Nota
3	Data de Entrada	Dia do Movimento
4	Base de Cálculo PIS COFINS	COFINS/PIS: Base de Cálculo

Em vista dos fatos acima, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 5.223 a 5.224), cientificamos a Electrolux da seguinte constatação seguida de intimação:

1) Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, às folhas 83 e 84 do PAF nº 10980.723884/2014-45, a empresa Electrolux do Brasil S/A apresentou arquivos digitais de notas fiscais de entrada, relativo ao ano-calendário de 2010, de que trata a Instrução Normativa SRF nº 86/2001, com as especificações contidas no Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001, alterado pelo Ato Declaratório COFIS nº 55/2009, e Ato Declaratório Executivo COFIS nº 25/2010, conforme foi solicitado.

Comparamos as informações destes arquivos digitais de notas fiscais de entrada com as notas fiscais contidas na planilha “Bens Revenda ou Insumos” do arquivo não-paginável “Demonstrativo 03”, anexo à folha 752 do PAF nº 10980.723884/2014-45, e constatamos a existência de várias notas fiscais desta planilha contidas nos arquivos digitais de notas fiscais de entrada, conforme consta na planilha anexa a este termo de intimação fiscal;

1.1) Intimamos o contribuinte acima qualificado para que esclareça o motivo da existência das notas fiscais constantes da planilha anexa a este termo de intimação fiscal tanto nos arquivos digitais de notas fiscais de entrada, entregue em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, como na planilha “Bens Revenda ou Insumos” do arquivo não-paginável “Demonstrativo 03”, tendo em vista que se tratam de notas fiscais extemporâneas e foram apropriadas em meses distintos na planilha “Bens Revenda ou Insumos” e nos arquivos digitais de notas fiscais de entrada.

1.2) Na primeira linha da planilha anexa a este termo de intimação fiscal contém a informação de qual arquivo foi retirada a informação. A informação “Dem 03” refere-se a planilha “Bens Revenda ou Insumos”, enquanto a informação “TIF04” refere-se aos arquivos digitais de notas fiscais entregue em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 04 citado acima.

A empresa solicitou uma prorrogação do prazo em 15 (quinze) dias (fl. 5.231), o que foi concedido (fl. 5.232). Posteriormente, em resposta a intimação (fls. 5.235 a 5.238) informou o seguinte:

“Ocorre que, com a devida vênia, ao analisar a planilha elaborada por este Sr. Auditor Fiscal, notamos que, em que pese a Resolução do CARF tenha determinado a estrita análise dos créditos extemporâneos relativos à energia, aluguel e insumos, a referida planilha refere-se a créditos extemporâneos relativos a frete e armazenagem, o que acaba por extrapolar o objeto da diligência fiscal.

Dessa forma, para que não restassem dúvidas quanto a natureza desses créditos, confirmamos que foram lançados na DACON na linha de “Fretes e Armazenagem” e não de “Insumos”. Além disso, constam no Demonstrativo 03 em abas diversas dos demais créditos (energia elétrica, aluguel e insumos), os quais estão devidamente separados e nomeados.

Em que pese a desnecessidade de realização de diligência fiscal para análise dos créditos de “Fretes e Armazenagem”, visando a cooperação, a demonstração da boa-fé e a comprovação da regularidade da contribuinte, realizamos um novo levantamento dos créditos apontados na planilha anexa ao presente Termo de Intimação Fiscal e confrontamos com os dados apresentados nos arquivos digitais de notas fiscais de entrada de que trata a Instrução Normativa SRF nº 86/2001. O resultado do trabalho, cuja planilha segue anexa, demonstra que não houve o aproveitamento em duplicidade desses créditos.

Para melhor elucidar as conclusões, separamos as supostas divergências e suas correspondentes justificativas em 3 (três) itens, os quais podem ser facilmente identificados na planilha anexa “WP Fiscal VS. In86” na coluna “Notas”, a qual separa os itens em (a), (b) e (c). Vejamos as conclusões:

(a) Notas Fiscais duplicadas no mesmo período Inicialmente, corroborando com nosso compromisso de escoreição e transparência, cumpre-nos informar que foram identificadas apenas 3 (três) Notas Fiscais demonstradas na Nota (a) da planilha anexa

“WP Fiscal vs. IN86” que estão efetivamente duplicadas, pois verificado que o item constante na descrição dos referidos documentos se repete em quantidade, descrição e valor.

(b) Mesma Nota Fiscal em períodos distintos Como se pode verificar nos documentos fiscais listados na Nota (b) da planilha anexa “WP Fiscal vs. IN86”, exemplificativamente, identificamos que, com relação as Notas Fiscais nº 1879 e 1207 mencionadas na aba “DEM A”, embora constem nos arquivos digitais de notas fiscais de entrada de que trata a Instrução Normativa SRF nº 86/2001 em duas datas distintas, a data de emissão dos documentos fiscais é diferente, os valores totais também divergem, bem como, o valor questionado por este Sr. Auditor Fiscal refere-se a apenas um item de cada uma das notas fiscais. Portanto, não houve duplicidade de creditamento.

(c) Mesma Nota Fiscal produto diferente e em períodos distintos Nos documentos fiscais listados na Nota (c) da planilha anexa “WP Fiscal vs. IN86”, identificamos que, exemplificativamente, a Nota Fiscal nº 1211 consta em dois períodos distintos (Janeiro/2010 e Julho/2010), conforme demonstrado na aba “DEM B”, porém são insumos distintos em quantidade, descrição e código da mercadoria. Logo, não há que se falar em duplicidade de creditamento.

Além disso, nesse procedimento, pudemos identificar que, realmente, algumas datas de apropriação constantes no Demonstrativo 03 divergem da data de apropriação constante nos arquivos digitais de notas fiscais de entrada de que trata a Instrução Normativa SRF nº 86/2001. No entanto, importa esclarecer que constam uma única vez nos arquivos da referida Instrução Normativa, ou seja, não houve duplicidade no creditamento, trata-se apenas de um equívoco no preenchimento da base de informação (Demonstrativo 03).”

Analisando a resposta da Electrolux, em relação a conclusão “ (a) Notas Fiscais duplicadas no mesmo período” apresentada pela empresa, a mesma reconhece a duplicidade de aproveitamento de crédito das notas fiscais em questão.

Já em relação a conclusão “(b) Mesma Nota Fiscal em períodos distintos” informa que as notas fiscais nº 1879 e 1207 mencionadas na aba “DEM A” são duas notas fiscais distintas, com datas de emissão diferentes. Em relação às notas fiscais de nº 1879, uma foi emitida em 22/02/2010 e a outra em 20/08/2010, sendo que a citada no Termo de Intimação Fiscal nº 01, foi a de emissão em 22/02/2010, com data do movimento em 24/02/2010. Esta nota fiscal foi creditada duas vezes, uma em abril de 2010, conforme planilha “Bens Revenda ou Insumos” do arquivo não-paginável “Demonstrativo 03”, à folha 752 do PAF nº 10980.723884/2014-45, e outra em fevereiro de 2010, conforme arquivos digitais entregues em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, às folhas 83 e 84. Em relação a nota fiscal 1207, a mesma não consta no anexo do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 5.223 a 5.224).

Em relação a conclusão “(c) Mesma Nota Fiscal produto diferente e em períodos distintos” a empresa cita como paradigma a nota fiscal 1211 que foi utilizada em dois períodos distintos (Janeiro/2010 e Julho/2010), porém segundo a empresa são insumos distintos em quantidade, descrição e código da mercadoria. A nota fiscal 1211 que consta no anexo do Termo de Intimação Fiscal nº 01 possui data de emissão em 13/01/2010, enquanto que a outra nota fiscal apresentada pela Electrolux como paradigma possui data de emissão de 14/07/2010, logo são notas fiscais distintas, por isso houve sim um duplo aproveitamento do crédito em relação a nota fiscal 1211 emitida em 13/01/2010. Segundo a planilha apresentada pela empresa, praticamente todas as notas fiscais que constam no anexo do Termo de Intimação Fiscal nº 01 estão nesta situação.

Já para o questionamento da Electrolux de que a resolução do CARF determinou a análise de somente os créditos extemporâneos de energia, aluguel e insumos, enquanto que na planilha anexa do Termo de Intimação Fiscal nº 01 contempla créditos extemporâneos de frete e armazenagem, informamos que tais créditos extemporâneos foram apresentados pela própria Electrolux durante a fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 07 (fls. 299 a 303) para justificar diferenças levantadas durante a fiscalização em relação a linha 2, da Ficha 06A/16A (Bens Utilizados como

Insumos), da DACON do ano-calendário de 2010. A planilha apresentada pela Electrolux está no arquivo não-paginável “Bens Importados p/ Revenda ou Utilizados como Insumos” (fls. 332). Foi com base nesta planilha, que selecionamos todas as notas fiscais extemporâneas que estão anexadas na planilha “Bens Revenda ou Insumos” do arquivo não-paginável “Demonstrativo 03”, à folha 752 do PAF nº 10980.723884/2014-45.

Com a finalidade de verificar se procede a informação da Electrolux em relação ao item “(c) Mesma Nota Fiscal produto diferente e em períodos distintos”, selecionamos várias notas fiscais da planilha apresentada pela empresa em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fl. 5.239) que sem encontram nesta situação e, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 5.240 a 5.241), cientificamo-la da seguinte constatação seguida de intimação:

1) Considerando que, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, às folhas 5235 a 5238 do PAF nº 10980.723884/2014-45, a Electrolux S/A apresentou a planilha “WP Fiscal vs. IN86” e informou o seguinte: “Nos documentos fiscais listados na Nota (c) da planilha anexa “WP Fiscal vs. IN86”, identificamos que, exemplificativamente, a Nota Fiscal nº 1211 consta em dois períodos distintos (Janeiro/2010 e Julho/2010), conforme demonstrado na aba “DEM B”, porém são insumos distintos em quantidade, descrição e código da mercadoria. Logo, não há que se falar em duplicidade de creditamento”. Selecionamos algumas das notas fiscais que se encontram nesta situação, que estão no anexo desta intimação.

1.1) Intimamos o contribuinte a comprovar que as notas fiscais contidas no anexo desta intimação são insumos distintos em quantidade, descrição e código da mercadoria, apresentado as notas fiscais do anexo com a respectiva nota fiscal que demonstre que não há duplicidade de creditamento.

Em resposta a intimação (fls. 5.248 a 5.250) a Electrolux informou o seguinte:

“Para tanto, a contribuinte realizou uma nova verificação da planilha anexa ao Termo de Intimação nº 2/2020 e, de plano, verificou que as notas fiscais abaixo listadas se referem a despesas de frete e armazenagem, as quais não são objeto da presente diligência. São elas:

NF	DIA DA EMISSÃO	CNPJ-Raiz	NOME DO FORNECEDOR	DESCRIÇÃO
1459	12/jan/10	82593310000121	STAR LOGISTICA LTDA ME	FRETENACIONAL12%
141528	08/jan/10	79458584000101	EXPRESSO ADORNO LTDA	FRETENACIONAL12%
63041	26/nov/09	81220097000140	JEAFRAN TRANSPORTES LTDA ME	FRETENACIONAL7%
99594	02/mar/10	79458584000365	EXPRESSO ADORNO LTDA	FRETENACIONAL12%SEMST
99656	19/mar/10	79458584000365	EXPRESSO ADORNO LTDA	FRETENACIONAL12%SEMST
95557	07/jan/10	79458584000365	EXPRESSO ADORNO LTDA	FRETENACIONAL12%SEMST
2006	21/mai/10	11169431000364	VIVO LOGISTICA E TRANSPORTE RODOVIARIO L	FRETENACIONAL12%SEMST
2018	21/mai/10	11169431000364	VIVO LOGISTICA E TRANSPORTE RODOVIARIO L	FRETENACIONAL12%SEMST
6163	10/ago/10	11169431000364	VIVO LOGISTICA E TRANSPORTE RODOVIARIO L	FRETENACIONAL12%SEMST

Dessa forma, com a devida vênia, requer que tais notas fiscais não sejam consideradas para a elaboração do relatório de diligência fiscal, justamente por não se tratarem de créditos extemporâneos de energia, aluguel e insumo.

No que se refere mais especificamente aos esclarecimentos prestados na Manifestação protocolada em 23/03/2020, corroborando com nosso compromisso de escorreição e transparência, foi realizada uma nova conferência das notas fiscais contidas no anexo desta intimação e, concluiu-se que somente a Nota Fiscal nº 1211 consta em dois

períodos distintos (Janeiro/2010 e Julho/2010), pois são insumos distintos em quantidade, descrição e código da mercadoria.

Além disso, em que pese algumas datas de apropriação constantes no Demonstrativo 03 divergirem da data de apropriação constante nos arquivos digitais de notas fiscais de entrada de que trata a Instrução Normativa SRF nº 86/2001, tal como ocorre nas notas fiscais contidas no anexo desta intimação e anteriormente elencadas no item (c) da planilha “WP Fiscal vs. IN86”, cumpre-nos esclarecer que estas notas fiscais constam uma única vez nos arquivos da referida Instrução Normativa, ou seja, não houve duplicidade no creditamento.”

Não houve a apresentação das notas fiscais elencadas no anexo deste termo de intimação por parte da empresa. Em vista deste fato, a empresa não comprovou que não houve duplo aproveitamento os créditos extemporâneos das notas fiscais de insumos relacionadas no anexo do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 5.223 a 5.224).

Em relação as notas fiscais de despesas de armazenagem e frete citadas pela empresa de que as mesmas não deveriam compor os créditos extemporâneos de insumos, como demonstramos anteriormente ao questionamento da empresa contido na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, tais créditos extemporâneos foram apresentados pela própria Electrolux durante a fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 07 (fls. 299 a 303) para justificar diferenças levantadas durante a fiscalização em relação a linha 2, da Ficha 06A/16A (Bens Utilizados como Insumos), da DACON do ano-calendário de 2010. A planilha apresentada pela Electrolux está no arquivo não-paginável “Bens Importados p/ Revenda ou Utilizados como Insumos” (fls. 332). Com base nesta planilha, selecionamos todas as notas fiscais extemporâneas que foram anexadas na planilha “Bens

Revenda ou Insumos” do arquivo não-paginável “Demonstrativo 03”, às folhas 752 do PAF nº 10980.723884/2014-45. Então a própria Electrolux utilizou de notas fiscais de armazenagem e frete para justificar os valores de insumos que estão contidos na sua DACON do ano-calendário de 2010, linha 2, Ficha 06A/16A (Bens Utilizados como Insumos).

Abaixo consta o demonstrativo mensal dos créditos extemporâneos das notas fiscais de insumos relacionadas no anexo do Termo de Intimação Fiscal nº 01.

Período de apuração	Base de Cálculo PIS COFINS	COFINS	PIS
jan/2010	0,00	0,00	0,00
fev/2010	0,00	0,00	0,00
mar/2010	0,00	0,00	0,00
abr/2010	481.546,80	36.597,56	7.945,52
mai/2010	184.182,03	13.997,83	3.039,00
jun/2010	0,00	0,00	0,00
jul/2010	415.235,67	31.557,91	6.851,39
ago/2010	269.045,98	20.447,49	4.439,26
set/2010	0,00	0,00	0,00
out/2010	2.880,03	218,88	47,52
nov/2010	225.650,78	17.149,46	3.723,24
dez/2010	0,00	0,00	0,00
<b>Total</b>	<b>1.578.541,29</b>	<b>119.969,14</b>	<b>26.045,93</b>

Em sua manifestação de fls. 5267, a recorrente não combateu a análise fiscal no mesmo rigor de critérios e especificidade, de modo que, todo o crédito extemporâneo que a contribuinte pretendeu aproveitar em duplicidade, deve ser negado ao contribuinte.

Portanto, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido tributados os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, vota-se para permitir parcialmente o aproveitamento (a) dos créditos extemporâneos sobre os bens do ativo imobilizado, exclusivamente sobre aqueles empregados na produção, desde que ativáveis e na medida de sua depreciação; (b) dos créditos extemporâneos em relação à energia, aos aluguéis e aos insumos, desde que comprovada ausência de aproveitamento em períodos anteriores, conforme resultado de diligência de fls. 5251

### **CRÉDITO SOBRE OS VALORES DO ICMS/ST.**

O ICMS/ST - substituição tributária, em regra, não é recuperável. Também, o ICMS/ST é recolhido previamente, no início da cadeia industrial, em um valor que representa o imposto relativo à toda a cadeia e, comercialmente, apesar de recolhido com antecedência e pelo primeiro contribuinte da cadeia industrial, ele integra o valor da mercadoria e faz parte do custo de aquisição, conforme §3.º, do Art. 289, Decreto 3.000/99.

O ICMS/ST integra a base de cálculo, conforme disposto no Art. 8.º, § 3º da Instrução Normativa 404/2004, transcrito a seguir:

"§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de **Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.**"

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituído, integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por constituir custo de aquisição.

O tema já foi, inclusive, julgado neste Conselho e tal julgado possui a mesma linha, conforme ementa do Acórdão n.º 3801003.237, reproduzida a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

**IPI E ICMS NÃO RECUPERÁVEIS.**

O IPI não recuperável e o ICMS integram o valor das aquisições de bens e serviço para efeito de cálculo do crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

Recurso provido em parte.”

Pelo razões expostas, pelo dispositivo legal citado e também pela ausência de disposição em contrário na legislação correlata das contribuições sociais, o creditamento do PIS e da COFINS, sobre o ICMS substituição tributária, é permitido.

Merece provimento o Recurso Voluntário neste tópico.

### **CONCLUSÃO.**

Diante do exposto, com fundamento nos Art. 113, 142 e 146 do CTN, assim como no Decreto 70.235/72, vota-se para dar **PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido tributados os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País:

- Excluir do lançamento eventual glosa de crédito em relação aos polímeros e excluir as glosas sobre as despesas financeiras incidentes em tais aquisições, assim como excluir do lançamento o valor referente ao IPI recuperável estornado;

- Reverter a glosa de crédito com armazenagem e frete, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido tributados os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

- Permitir parcialmente o aproveitamento dos créditos extemporâneos sobre os bens do ativo imobilizado, exclusivamente sobre aqueles empregados na produção, desde que ativáveis e na medida de sua depreciação; dos créditos extemporâneos em relação à energia, aos aluguéis e aos insumos, desde que comprovada ausência de aproveitamento em períodos anteriores, conforme resultado de diligência de fls. 5251

- reverter integralmente, a glosa dos créditos aproveitados sobre os valores do ICMS/ST.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, exponho na sequência o entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário, no que diz respeito ao tópico “**Créditos indevidamente descontados sobre Despesas Financeiras**”, trazendo a cronologia dos fatos relevantes para o deslinde da decisão.



Vê-se que o cerne da lide envolve a matéria do creditamento sobre os insumos do processo produtivo, na apuração das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, e que em suma, segundo a Recorrente, a referida “Despesa Financeira” compõe diretamente o preço do produto (aquisições dos polímeros) fornecido pela empresa em foco (DOW) e que tais “despesas” são tributadas pelo fornecedor DOW Brasil, e, portanto, geram direito ao creditamento.

A controvérsia gravita no fato se as despesas financeiras somadas ao preço destes produtos, é passível do creditamento realizado pelo contribuinte, assim se deveria ser mantido ou não a glosa.

Nesse sentido com o devido respeito ao voto do ilustre relator, discordo da sua conclusão em dar provimento ao recurso voluntário, cancelando o lançamento que trata do crédito sobre as parcelas das “Despesas Financeiras”, corroborando com a decisão a quo, cuja ementa assim restou consignada:

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. TRIBUTADA NA SAÍDA. INSUMO.

Despesas financeiras, ainda que componham o custo de aquisição e tenham sido oferecidas à tributação na origem, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição, quer por falta de determinação legal expressa, quer por não se tratar de insumo.

É importante ressaltar, conforme restou consignado no voto do relator, que contribuinte logrou êxito em demonstrar a inclusão do valor das despesas financeiras no valor dos produtos adquiridos, contudo também se faz mister mencionar que a empresa vendedora (DOW) promove, na mesma nota fiscal, um desconto no exato valor da despesa financeira

Todavia, o contrassenso entre o encaminhamento do voto que restou vencido, para com o voto da decisão recorrida, restou essencialmente por conta do amparo no ordenamento legal que dê trato as “Despesas Financeiras” como insumo. Dê um lado, conforme ementa acima reproduzida, dispõe que “não há determinação legal expressa”, por outro o ilustre conselheiro relator tece as seguintes considerações:

Logo, considerando que, sob o regime não cumulativo das contribuições é certa sua incidência sobre as receitas financeiras, conforme lei 10.637/02 e 10.833/03, é possível a tomada de crédito sobre o valor total das aquisições de produtos com os valores das despesas financeiras incluídas.

Nessa toada, cabe destacar que o Decreto nº 5.442/2005 reduziu a zero as alíquotas do PIS/COFINS incidentes sobre as receitas financeiras e que tal faculdade restou mantida até a vir a ser revogada pelo Decreto nº 8.426/2015, que restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

Desta forma a considerar o período de apuração da matéria, ou seja, ano calendário de 2010, o que vigia era justamente o que dispunha o Decreto nº 5.442/2005.

Contudo o cerne da questão esta no contraponto, quer seja as “Despesas Financeiras” e nesse sentido somente as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamento, são capazes de gerar crédito de PIS/COFINS com direito de seu respectivo aproveitamento, meras despesas financeiras, ainda que componham diretamente o preço do

produto, não são capazes de gerar crédito com o direito ao respectivo aproveitamento, conforme dispõe o Art. 27 da Lei n.º 10.865/2004.

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no [art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

Abstraindo da análise o procedimento contábil, onde tais dispêndios foram contabilizados como custo do produto pela recorrente, bem como ao fato superveniente de que a empresa DOW incluiu na formação da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS os supostos valores de “Despesa Financeira”, que ensejaria o direito líquido e certo ao creditamento destas despesas como se insumo fosse, pois não há previsão legal ou entendimento jurisprudencial a considerar que as “Despesas Financeiras” sejam entendidas como insumo.

Portanto, considerando que as “Despesas Financeiras” glosadas pela fiscalização estão em perfeita consonância com o arcabouço legal e jurisprudência acerca do conceito de insumo para fins de creditamento, encaminho este voto para negar provimento ao recurso voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa