



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720654/2023-51
ACÓRDÃO	3301-014.747 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENGIE BRASIL ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. SÚMULA CARF Nº 231. PERÍODO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE

Por força do que dispõe o enunciado da Súmula CARF nº 231, o aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes. A condição objetiva da retificação, contudo, não alcança o período em que a EFD-Contribuições se tornou obrigatória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as nulidades arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a necessidade de retificação das EFDs e devolver os autos à DRJ para que proceda à apreciação das demais razões recursais da impugnação, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro, que negava provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever o presente caso, adoto o relatório trazido pela DRJ:

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de Cofins não-cumulativa no valor total de R\$ 65.843.239,73 (fls. 1.779/1.784) e de PIS/Pasep não-cumulativo no valor total de R\$ 14.294.877,92 (fls. 1.785/1.790), em função das irregularidades que se encontram descritas no Relatório Fiscal (RF) de fls. 1.691/1.776;

A empresa apresentou impugnação de fls. 1.803/1.877, na qual alega, em síntese:

DOS FATOS PRELIMINARMENTE – DAS NULIDADES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

2.1. DA INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE QUALQUER PREJUÍZO AO FISCO FEDERAL – AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL

2.2. DA UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÕES PELA FISCALIZAÇÃO – AUSÊNCIA DE COTEJO DE CADA DESPESA COM A ATIVIDADE DA IMPUGNANTE DO MÉRITO – DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

3.1. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS APROVEITADOS EM CLARA SINTONIA COM OS CRITÉRIOS LEGAIS

3.2. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL QUANTO À NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE PIS E COFINS

3.3. JURISPRUDÊNCIA DO CARF MAJORITÁRIA À ÉPOCA DOS FATOS. ARTIGO 24 DA LINDB DO MÉRITO – DA CARACTERIZAÇÃO DAS DESPESAS COMO INSUMOS – DEMONSTRAÇÃO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA

4.1. DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CONCEITO DE INSUMO - ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA PARA AS ATIVIDADES ECONÔMICAS DO CONTRIBUINTE - STJ - RESP 1.221.170

4.2. DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS SOBRE GASTOS RECONHECIDOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO ESSENCIAIS E RELEVANTES

4.3. DOS CRÉDITOS INDEVIDAMENTE GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO – VINCULAÇÃO INTEGRAL AO PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA

Dos Créditos sobre Gastos com Seguros

Dos Créditos sobre Gastos com Vale-Alimentação – Funcionários vinculados ao processo produtivo

Dos Créditos sobre Gastos com Manutenção, Limpeza e Conservação – Gastos diretamente ligados ao Processo Produtivo

Dos Créditos sobre Gastos com Prevenção contra Acidentes em Áreas Energizadas - Centros de Custos Vinculados ao Processo Produtivo

Dos Créditos sobre Gastos com Saúde dos Colaboradores ligados ao Processo Produtivo da Impugnante

Dos Créditos sobre Gastos com Serviços Vinculados à Geração e Comercialização de Energia

Dos Créditos sobre Gastos com Serviços de Engenharia, Ambientes e Consultorias

Dos Créditos sobre Gastos com Serviços e Sistemas de Informática

Dos Créditos sobre Gastos com Serviços e Peças de Manutenção de Máquinas, Equipamentos e Instalações da Atividade de Geração de Energia

Dos Créditos sobre Gastos com Locação e Arrendamento de Máquinas e Equipamentos

DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA – BUSCA PELA VERDADE MATERIAL

DOS PEDIDOS

É o breve relatório.

Em sessão de 14/08/2024, a DRJ julgou a impugnação improcedente (Acórdão nº 106-047.419), tendo adotado a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018 NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Incabível anular decisão sem que haja fatos ofensivos ao direito de ampla defesa, ao contraditório ou às normas que definem competência.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. IMPOSSIBILIDADE.

A determinação do crédito se dará sobre as aquisições no mês e os custos e despesas ou encargos incorridos no mês. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante o reconhecimento deste crédito no próprio período de apuração.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES. NECESSIDADE A utilização de créditos extemporâneos na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, devidas segundo a modalidade não cumulativa, exige a retificação de

declarações e demonstrativos (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em 23/09/2024, a Recorrente apresentou o seu recurso voluntário, trazendo razões recursais semelhantes àquelas constantes de sua impugnação, exceto no que diz respeito a tópico preliminar, relativo à nulidade do acórdão da DRJ por cerceamento do direito de defesa, fundamentado na (a) omissão na análise das teses de mérito acerca do direito creditório e (b) análise genérica dos argumentos acerca da nulidade do auto de infração.

Posteriormente, em sessão de 11/02/2025, esta Turma decidiu por afastar as alegações de nulidade do lançamento e da decisão da DRJ e, por maioria de votos, converteu o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal procedesse à verificação do aproveitamento dos créditos extemporâneos em períodos anteriores.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De partida, é interessante aqui salientar que o presente julgamento se dá em continuação àquele iniciado em 11/02/2025 (Resolução nº 3301-001.956), onde foram rejeitadas as preliminares e se determinou a conversão do julgamento em diligência, para verificação pela Origem de aproveitamento dos créditos extemporâneos em períodos anteriores.

Nesse mesmo julgamento, o Relator à época destacou que a DRJ não analisou o mérito dos créditos aproveitados extemporaneamente, pois a questão prejudicial, de ausência de retificação das EFD-Contribuições, foi aceita como tese obstativa à tomada dos créditos.

Assim, concluiu que, caso o relatório fiscal retornasse com resposta favorável à tese da contribuinte, o processo deveria ser devolvido à DRJ para o julgamento de mérito dos créditos, sob pena de supressão de instância. É o que se verifica no seguinte trecho da fundamentação do acórdão:

2.1.7.1. Assim, a esta Turma restam dois caminhos: a) manter a decisão da DRJ ou b) acolher a tese acerca da possibilidade do gozo do crédito extemporâneo e

devolver o processo à DRJ para que esta, superada a tese, prossiga com o julgamento de mérito, sob pena de supressão de instância, inclusive.

Em 24/06/2025, a Recorrente foi cientificada da juntada do relatório de diligência fiscal que, ao final, concluiu que a empresa não se aproveitou dos créditos apropriados extemporaneamente em períodos anteriores ao da declaração do crédito.

É o que se verifica em seu tópico conclusivo:

3. DA CONCLUSÃO

Tendo por base as constatações relatadas acima, podemos concluir o que se segue:

a) No curso da ação fiscal, a **Fiscalização anuiu com os demonstrativos apresentados pela então FISCALIZADA, atestando que não foram encontrados indicativos de que ela já teria se aproveitado anteriormente dos créditos extemporâneos inseridos na apuração do PIS/COFINS de 07/2018**, ratificando este entendimento nesta Diligência.

A apresentação desse quadro probatório favorável, antes do início da vigência da Súmula CARF nº 231 (vigente desde 16/09/2025), tenderia a resultar em decisão favorável à pretensão do contribuinte para a superação da exigência de retificação de obrigações acessórias.

Contudo, após a entrada em vigor da súmula, essa decisão merece maiores reflexões.

De acordo com o que se pode extrair do art. 85, inc. VI, do RICARF, a súmula do CARF vincula o Conselheiro pelo que dispõe o seu enunciado, isto é, pelo que consta expressamente em seu texto normativo. É o que se verifica abaixo:

Art. 85. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como o disposto nos art. 98 a 100;

Desta forma, se o caso em concreto apreciado for minimamente diferente daquele expressamente trazido no enunciado da súmula do CARF, abre-se a possibilidade de o Conselheiro decidir em desconformidade com a própria *ratio deciendi* do enunciado, desde que, para isso, faça

a apresentação do cenário, apontando os elementos que demonstram a sua distinção em relação ao padrão sumulado. É o que a doutrina denomina por *distinguishing*.

No específico caso da Súmula CARF nº 231, impõe-se a condição objetiva da retificação de obrigações acessórias para o aproveitamento extemporâneo de crédito somente para o período em que a obrigação era o envio do DACON, não alcançando àqueles em que já vigorava a EFD-Contribuições, por inexistência de previsão legal nesse sentido.

É o que se verifica a seguir:

Súmula CARF nº 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Evidentemente, nada impede que o julgador adote a *ratio decidendi* da súmula. Todavia, ao assim proceder, o julgador não aplica o enunciado sumulado, mas tão somente o racional constante das decisões da Câmara Superior que levaram à edição da súmula, o que, em certa medida, equivale à adoção pura a simples de entendimentos outros da Câmara Superior que, apesar de relevantes, não vinculam a decisão das chamadas “Câmaras Baixas”.

Sendo assim, quando uma turma julgadora passa a adotar a *ratio decidendi* da Súmula CARF nº 231 (ex. Acórdãos 3201-012.642, 3102-002.963, 3201-012.596, 3202-003.060) para a questão do creditamento extemporâneo de PIS/COFINS dentro do período de vigência da EFD-Contribuições, o que ela faz é seguir o racional dos acórdãos nº 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081, isto é, dos precedentes da Câmara Superior que levaram à edição da norma vinculante.

E esse entendimento acerca desse fenômeno processual é de crucial relevância, pois ao não haver a aplicação da súmula, abre-se ao contribuinte a possibilidade de interposição do recurso especial, conforme previsto no art. 115, inc. II, do RICARF.

Retomando-se à análise do caso concreto, tem-se que os créditos extemporâneos se referem ao período de 08/2013 a 05/2018 e que, para todas as competências, a obrigação acessória que vigorava era a EFD-Contribuições.

Ainda, embora sejam raríssimos os casos verificados neste Tribunal Administrativo – e, por esse motivo, houve a edição da mencionada súmula –, tem-se no presente caso que a Recorrente contribuiu com a construção do conjunto probatório desde a fase de fiscalização, o que resultou, com o auxílio do próprio Auditor Fiscal, em um relatório do auto de infração onde se analisou, inclusive, a materialidade dos créditos tomados extemporaneamente. É o que se verifica no relatório de fls. 1.691-1.775:

3.1.2. Do Mérito dos Créditos Aproveitados Extemporaneamente.....	18
A) DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM SEGUROS (ABA RAZÃO 615011192001).....	27
B) DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM VALE ALIMENTAÇÃO (ABA RAZÃO 615011101032)	45
C) DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM MANUTENÇÃO, LIMPEZA E CONSERVAÇÃO	51
D) DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM PREVENÇÃO CONTRA ACIDENTES EM ÁREAS ENERGIZADAS	53
E) DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM SAÚDE DOS COLABORADORES	56
F) DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM SERVIÇOS VINCULADOS À GERAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO	62
G) DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM SERVIÇOS DE ENGENHARIA, AMBIENTAIS, CONSULTORIAS	65
H) DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM SERVIÇOS E SISTEMAS DE INFORMÁTICA	71
I) DOS CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS	75
J) DOS CRÉDITOS SOBRE LOCAÇÃO E ARRENDAMENTO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	76

Depois, a contribuinte fez a devida complementação da documentação faltante, apresentando minucioso demonstrativo de não aproveitamento dos créditos em períodos anteriores, com a abertura das memórias de cálculo de cada período em extensas planilhas analíticas de apuração de créditos.

E só por esse motivo, isto é, por haver documentos suficientes que conferiam verossimilhança quanto à liquidez e certeza dos créditos extemporâneos é que esta Turma se dispôs a converter o julgamento em diligência, pois, conforme premissa estabelecida em julgados anteriores, a diligência não se presta a fazer as vezes contribuinte no que diz respeito ao seu ônus probatório, mas, diferentemente, tem por função dirimir dúvidas, confirmar a veracidade de dados trazidos ou sintetizar informações carreadas em grande volume, conforme é possível inferir do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, trata-se o presente de caso *sui generis* que, inclusive, difere daqueles utilizados nos precedentes da Câmara Superior e que levaram à edição da mencionada súmula, o que, a meu ver, ensejaria a necessidade de uma maior reflexão acerca da extensão daquele entendimento ao período abrangido pela EFD-Contribuições, pois, após a constatação de certeza e liquidez dos créditos pelo próprio fisco, não parece adequada a manutenção da glosa, especialmente porque, assim decidindo a Administração Tributária, é certo que a contribuinte se socorrerá do Poder Judiciário em busca de seu direito, sendo altamente provável a anulação da decisão aqui tomada por mero formalismo ou obediência ao princípio da uniformização da jurisprudência. Em resumo, haverá prejuízo à contribuinte e, também, aos cofres públicos.

Firmado o ponto que justifica a não aplicação da Súmula CARF nº 231, haveria, ainda, a necessidade de se julgar a materialidade dos créditos, uma vez que, apesar de ter havido validação por parte da própria fiscalização para a maior parte das rubricas, a DRJ não apreciou o assunto, pois, por consequência lógica da adoção da tese da existência de condição objetiva ao aproveitamento extemporâneo, essa etapa não se fazia necessária.

Cabe aqui salientar que não me parece possível a superação desse ponto por esta Turma Julgadora, isto porque a supressão de instância só não resultará em nulidade do julgado se o resultado for integralmente favorável ao contribuinte, conforme previsto no art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972, o que não parece ser provável no presente caso, pois, conforme já alertado acima, há algumas rubricas em que o entendimento do Fisco foi contrário àquele apresentado pela contribuinte, sendo aparentemente plausíveis as razões trazidas pelo Auditor Fiscal.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as nulidades arguidas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a necessidade de retificação das EFDs e devolver os autos à DRJ para que proceda à apreciação das demais razões recursais da impugnação.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii