



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.721257/2012-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.480 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SADIA S.A.

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE
INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os materiais de limpeza, desinfecção e higienização, cálculo do crédito presumido (art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925/04); e embalagens utilizadas para transporte interno de produtos fabricados e/ou embalagens para proteção; e despesas com lavagem de uniformes.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a incidência de juros de mora sobre multa de ofício e, ainda, para restabelecer a glosa do crédito extemporâneo de energia elétrica, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3403-002.471**, de 24 de setembro de 2013, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

Ementa:

As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

**ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.
SÚMULA CARF N. 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.
INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial,

constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes de mercadoria com destino a porto; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei no 10.925/2004.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ENERGIA ELÉTRICA. ABRANGÊNCIA.

Não são classificáveis como despesas com energia elétrica as aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ALUGUEL. ARMAZENAGEM. FRETES. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento da contribuição em relação a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, ou ainda de armazenagem ou fretes, pagos a pessoa física.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS. DEPRECIAÇÃO. ATIVO. VEDAÇÃO.

É vedado o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60%, 50% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei no 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

JUROS DE MORA. SELIC. SÚMULA CARF 4.

Desde 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE FUNDAMENTO.

Carece de amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA.

A multa de ofício referida no art. 44 da Lei no 9.430/1996 não possui natureza confiscatória.

Assim decidiu o colegiado:

*Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: (i) por **unanimidade** de votos, afastou-se a glosa (e o lançamento correspondente) para: (a) materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; (b) embalagens utilizadas para transporte; (c) combustíveis; (d) lubrificantes e graxa; (e) fretes de mercadorias com destino a porto; (f) serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos; (g) despesas de energia elétrica de períodos anteriores; e (h) corrigir as alíquotas adotadas para o crédito presumido, inclusive em relação aos assegurados na decisão de piso (em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo); (ii) por **maioria** de votos, reconheceu-se (a) o direito à tomada do crédito sobre serviços de lavagem de uniformes, vencido Conselheiro Rosaldo Trevisan (Relator). Designado o Conselheiro Ivan Allegretti; e (b) a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que não conheceu da matéria.*

Tendo sido cientificada da decisão a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial quanto à admissão de determinados insumos (materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis, lubrificantes e graxa; despesas de energia elétrica de períodos anteriores; despesas de armazenagem e fretes na operação de venda de períodos anteriores; e serviços de lavagem de uniformes), o cálculo do crédito presumido (art. 8º,

§ 3º Lei nº 10.925/04) em função da saída (produto) e não da origem (insumo) e, por fim, a (não) incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido parcialmente, sendo negado seguimento com relação somente a parte que trata de combustíveis, lubrificantes e graxas, devido à não verificação da propalada divergência jurisprudencial, conforme despacho de fls.2299 a 2305.

O Contribuinte apresentou contrarrazões, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se o Acórdão Recorrido.

O Contribuinte, também, apresentou Recurso Especial, que teve seu seguimento negado, conforme despacho de fls. 2899 a 2911.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran – Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento parcial, conforme despacho de fls.2299 a 2305.

Do Mérito.

No mérito, a controvérsia posta no Recurso Especial é com relação as seguintes matérias:

1. Juros de mora sobre a multa de ofício

2. **Materiais de limpeza e desinfecção, despesas com energia elétrica de períodos anteriores, cálculo do crédito presumido (art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925/04).**
3. **Embalagens para transporte**
4. **Despesas com lavagem de uniformes**

Inicialmente, destaco que o conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja,** o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

“

Assim, os insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado no recurso especial.

Vale esclarecer que a Contribuinte é uma empresa agroindustrial, tendo por objeto social a atividade de frigorífico para abate de suínos, aves, fabricação de produtos de carne, preparação de subprodutos para abate, fabricação de alimentos para animais, pintos de um dia, ovos, extração de madeiras, comércio atacadista de alimentos em geral, entre outras.

Assim, a controvérsia se restringe a:

1-Materiais de limpeza e desinfecção

O Acórdão Recorrido, informa que o principal item glosado nesta categoria foi o detergente. E que foi defendido que o detergente, desinfetante, sabonete e vassoura, “embora não sejam consumidos ou transformados no produto final (alimento), são de fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial da recorrente”, também remetendo a normas sanitárias aplicáveis a empresas alimentícias. Sustenta-se ainda que o diluente “se trata de produto utilizado no processo de limpeza e higienização”.

Sabe-se que diante da ausência de limpeza e desinfecção, é improvável que se possa chegar ao produto final elaborado pela Contribuinte.

Ademais, quanto aos materiais de limpeza, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, defende que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento se manifesta, no seguinte sentido:

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

No caso, temos a produção de alimentos, cuja qualidade é notadamente dependente da limpeza de sua instalações, portanto, o crédito deve ser restabelecido.

Pelo exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

2-Despesas com energia elétrica de períodos anteriores,

O Acórdão recorrido não merece reparos, senão vejamos:

As disposições legais que regem a matéria são os multicitados arts. 3º das Leis no 10.637/2002 (inciso IX) e no 10.833/2003 (inciso III), em suas redações originais:

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

(...)

*(...) **energia elétrica** e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

(...)

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

(...)

*II dos itens mencionados nos incisos (...) do caput, **incorridos no mês;**” (grifo nosso)*

Veja-se que os créditos de energia elétrica (limitador material) só poderão ser descontados se incorridos os valores no mês (limitador temporal). E, no caso em análise, há uma afronta ao limitador material, e outra ao temporal.

A violação ao limitador material é flagrante, pois é inconcebível que sob o manto da expressão “energia elétrica” se abarquem despesas de telecomunicações. Nesse aspecto, e buscando uma interpretação sistemática, é preciso recordar que a Lei no 10.637/2002 continha, em seu art. 3º, um inciso III, que dispunha “energia elétrica e serviços de telecomunicação consumidos nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, alargando o que dispunha a Medida Provisória que a originou (no 66/2002), que tratava no mesmo inciso somente de “energia elétrica”. Esse alargamento motivou um veto presidencial, que atrasou inclusive o retorno da expressão “energia elétrica” à lei, que jamais foi complementada por qualquer nova menção a “telecomunicações”. Cristalino, assim, não estarem incluídas as telecomunicações na rubrica de energia elétrica, nem haver qualquer vestígio de creditamento em relação às despesas correspondentes.

Por fim, a violação temporal se refere ao descumprimento de comando legal (o inciso II do § 1º supra). Em relação a tal violação, a recorrente sustenta que lhe ampara o § 4º do mesmo artigo, que estabelece que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

O fisco não aceita o aproveitamento por não ter sido adotada a forma correta: retificação das DACON correspondentes, antes do início do procedimento fiscal (em que pese não questionar a existência dos créditos). Contudo, entende-se aqui que tal argumento não constitui motivação suficiente para a glosa, não devendo o aspecto formal não deve prevalecer sobre o material.

Assim, no que se refere a energia elétrica, devem ser afastadas as glosas referentes a despesas de energia elétrica de períodos anteriores, mantendo-se as glosas de aquisições de serviços de comunicação.

Neste presente caso, a energia consumida em um mês, nem sempre é identificada, somente no mês subsequente, com o envio da fatura, e que tem como verificar a leitura da energia realmente consumida e o valor a ser pago.

Assim de acordo com o paragrafo 4º do artigo 3º das leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. Se não houve aproveitamento no mês anterior, nada impede de se aproveitar nos meses subsequentes.

Portanto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

3-Cálculo do crédito presumido (art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925/04)

Essa matéria está pacificada no âmbito desta 3ª Turma da CSRF, conforme Acórdão nº 9303-007.503, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que, por decisão unânime, na sessão de 17 de outubro de 2018, entendeu que o crédito presumido é calculado em função do produto fabricado e não do insumo adquirido. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzida a ementa do referido acórdão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/2004.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/2004 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/2003 em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Ademais, a determinação do percentual da alíquota de cálculo do crédito presumido da agroindústria para o PIS constitui matéria sumulada pelo CARF, nos termos da Súmula nº 157 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Dessa forma, por força do disposto no art. 72, caput, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa súmula, reconhecendo-se o direito de o contribuinte determinar o percentual do créditos presumido da agroindústria em função dos produtos fabricados.

Portanto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

4-Embalagens para transporte

Entendo que as embalagens realmente são necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo. Elas são utilizadas durante todo o processo de produção e comercialização, garantindo segurança e evitando a contaminação e proliferação de organismos. Elas garantem desde o insumo até o produto final industrializado, um produto final apto ao consumo humano. Além de evitar avarias ao produto.

Ademais, considerando as peculiaridades da atividade econômica da Contribuinte e aplicando-se o teste de subtração, vê-se que a contribuinte restaria prejudicada em suas atividades.

O que recorro essa turma já julgou com relação a embalagem no acórdão 9303-011.184:

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS E PALLETS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja,

de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. PIS/PASEP. Dessa forma, é de se reconhecer a constituição de crédito das contribuições sobre as despesas com pallets utilizados como embalagem no transporte de produtos.

Portanto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

5-Despesas com lavagem de uniformes

Entendo que a lavagem de uniformes se inclua no conceito de limpeza, em função da especificidade da atividade, no caso, a produção de alimentos.

Portanto, aqui aplico os já referidos parágrafos 100 e 101 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

Desta forma, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

6- Dos Juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto aos juros sobre a multa de ofício, a questão já está pacificada:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desta forma, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional somente com relação a incidência de juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas, lógicas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto a “**Despesas com energia elétrica de períodos anteriores**”, como passo a demonstrar.

Os fatos controversos neste tópico giram em torno do Acórdão nº 3403-002.471, de 24/09/2013, em que o colegiado recorrido entendeu por afastar a glosa (e o lançamento correspondente) para as despesas de energia elétrica de períodos anteriores. Segundo as razões apresentadas pela Fazenda Nacional, essa glosa há que ser mantida.

Entendo que assiste razão à Fazenda Nacional, pois a regra para o aproveitamento de créditos sobre despesas de energia elétrica de períodos anteriores, assim como de quaisquer gastos de períodos anteriores é a do refazimento da escrituração, DACON, e o levantamento do saldo atualizado de cada trimestre específico, pelo que passo a explicar.

O aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com energia elétrica está previsto no inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Contudo, conforme consta expressamente do inciso II do §1º, deste mesmo artigo, os créditos devem ser descontados sobre os gastos incorridos no mês em que a energia foi consumida.

No entanto, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe sobre os procedimentos para os pedidos de ressarcimento/compensação. O art. 22 da IN SRF nº 600, de 2005, disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, incidência não cumulativa, que assim dispõe:

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, **acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.** (...).

§3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

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

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

Veja-se que o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo no meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão do respectivo PER/DCOMP.

De outro lado, na IN SRF nº 590, de 2005, define que o instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o DAPON mensal (inclusive para alterações/retificações), que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Confira-se:

Art. 11. Os **pedidos de alteração nas informações prestadas no Dapon** serão formalizados por meio de Dapon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O **Dapon retificador** terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...)

§ 4º **A pessoa jurídica que entregar o Dapon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.** (...). Grifei.

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

No caso sob exame, foram glosados créditos aproveitados indevidamente sobre custos/despesas com energia elétrica incorridos em meses anteriores, **sem a devida retificação dos DAPON**, conforme se depreende do trecho do Voto do recorrido. Confira-se (fl. 2.242):

“O fisco não aceita o aproveitamento **por não ter sido adotada a forma correta: retificação das DAPON correspondentes**, antes do início do procedimento fiscal (em que pese não questionar a existência dos créditos). Contudo, entende-se aqui que tal argumento não constitui motivação suficiente para a glosa, não devendo o aspecto formal não deve prevalecer sobre o material”.

No entanto, como acima exposto, a regra é o refazimento da escrituração e o levantamento/demonstrativo do saldo do trimestre específico. Isso se faz necessário para evitar eventual aproveitamento em duplicidade e a possibilidade de pedido relativo a valor que já pudesse ter sido alcançado pelo prazo fatal para repetição de indébito.

A exceção é de se aceitar despesas de períodos anteriores (crédito extemporâneos), desde que haja prova inequívoca da certeza e liquidez do valor. Contudo, o caso dos autos é de energia elétrica de períodos anteriores em que pese a Fiscalização não questionar a existência dos créditos pleiteados.

Entendo não se tratar aqui de exigir que a autoridade tributária comprove algum problema no crédito pleiteado em desacordo com as normas. Ao contrário, caberia ao interessado, que alegou o crédito, a comprovação de que não tivesse havido qualquer prejuízo ao

fisco, em que pese a inobservância das formalidades normativamente exigidas para garantir segurança, liquidez e certeza ao crédito.

Conclusão

Em face do acima exposto, é de se glosar o crédito referente as **despesas com energia elétrica de períodos anteriores**, dando provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta parte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos