



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13971.721652/2016-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.569 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.
Recorrente KARSTEN S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância.

O tratamento de resíduos, por decorrer de imposição legal, confere direito AO CRÉDITO. Já os serviços de representação comercial, por se relacionar à venda e ao pós-venda, não apresenta critérios da essencialidade ou relevância, o que não lhe confere direito AO CRÉDITO.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. FALTA DE RETIFICAÇÃO DE DCTD/DACON. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO POR OUTRO MEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, o registro de crédito da Cofins somente é permitido (i) adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorrido os encargos/despesas geradoras de crédito. Créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações..

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que seja registrada em reserva de lucros.

O crédito presumido do ICMS, quando vinculado a investimento, é estímulo fiscal que não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS.

MULTA. NÃO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

MULTA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a autuação se pauta pelo princípio da legalidade.

CRÉDITOS APURADOS. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância.

O tratamento de resíduos, por decorrer de imposição legal, confere direito AO CRÉDITO. Já os serviços de representação comercial, por se relacionar à venda e ao pós-venda, não apresenta critérios da essencialidade ou relevância, o que não lhe confere direito AO CRÉDITO.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. FALTA DE RETIFICAÇÃO DE DCTD/DACON. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO POR OUTRO MEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, o registro de crédito do PIS somente é permitido (i) adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorrido os encargos/despesas geradoras de crédito. Créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações..

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que seja registrada em reserva de lucros.

O crédito presumido do ICMS, quando vinculado a investimento, é estímulo fiscal que não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS.

MULTA. NÃO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

MULTA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a autuação se pauta pelo princípio da legalidade.

CRÉDITOS APURADOS. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em lhe dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre tratamento de resíduos e para excluir as receitas de subvenções para investimento de "Créditos Presumidos" de ICMS da base de cálculo.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 22/06/2016, formalizando a exigência de Contribuições referentes ao PIS e da COFINS não cumulativos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 13.875.749,99

O Procedimento Fiscal teve início em 16/11/2015, com a ciência eletrônica, mediante acesso ao DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO -DTE, pela contribuinte fiscalizada do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Termo de Início delimitou, inicialmente, que a auditoria seria relativa ao tributo Imposto de Renda Pessoa Jurídica, dos anos 2011 e 2012, e das contribuições PIS e COFINS, dos anos 2012 e 2013. Posteriormente, o procedimento fiscal foi ampliado para análise das multas em geral, relativas ao período de 2012 a 2014. A contribuinte foi cientificada, em 16/01/2016, da ampliação, através do Termo de Intimação Fiscal nº 02. O presente Processo Administrativo é relativo à apuração das contribuições PIS e COFINS. Como conclusão do procedimento, verificou-se a prática de infrações à legislação tributária.

Conforme informação contida no TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, esta Auditoria obteve, no sistema SPED, os arquivos da Escrituração Contábil Digital (ECD), relativos aos anos 2011 e 2012, bem como os arquivos EFD - Contribuições, relativos aos anos 2012 e 2013. Posteriormente foram obtidas também as EFD - Contribuições de 2014.

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: utilização de créditos de período anteriores/posteriores aos períodos corretos;
- SUBVENÇÕES: concessão de crédito presumido do ICMS devido ao Estado de Santa Catarina, por força de Programa de Desenvolvimento firmado entre a unidade federada e a fiscalizada;
- GLOSA DE CRÉDITOS: referentes às comissões pagas a representantes comerciais.

A empresa KARSTEN S.A. tomou ciência do Auto de Infração por via eletrônica, em 28/06/2016 (folhas 169).

A empresa KARSTEN S.A. ingressou com impugnação em 28/07/2016, de folhas 173 a 205.

Foram apresentados argumentos em relação aos seguintes assuntos:

- ✓ A prestação de serviços de representação comercial e de tratamento de resíduos gera créditos de PIS e COFINS;
- ✓ Os créditos foram aproveitados tempestivamente;
- ✓ Equívoco manifesto dos Autos de Infração;
- ✓ Não incidem PIS e COFINS sobre créditos presumidos de ICMS;

-
- ✓ Os “créditos presumidos” de ICMS também têm natureza de subvenção para investimento;
 - ✓ O cumprimento das exigências para o recebimento da subvenção;
 - ✓ Trata-se de subvenção para investimento, e não de subvenção para custeio;
 - ✓ Tratamento tributário das subvenções para investimento no âmbito do Regime Tributário de Transição (RTT);
 - ✓ A subvenção recebida não representa ingresso de receitas;
 - ✓ Não incidiria tributação mesmo que fosse subvenção para custeio;
 - ✓ Impossibilidade da compensação de ofício da forma como realizada;
 - ✓ Valor apurado unilateralmente pela Fazenda está incorreto;
 - ✓ As multas devem ser afastadas.

Em 23 de fevereiro de 2017, através do **Acórdão nº 14-64.543**, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, JULGOU A IMPUGNAÇÃO **IMPROCEDENTE**, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que os custos com as comissões pagas aos representantes comerciais, embora, em tese, sejam necessárias para a execução da atividade empresarial, não são bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, motivo pelo qual não é possível o creditamento da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativa.

Entendeu a Turma também que os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre despesas com armazenagem e fretes anteriores a 12/2011 e/ou 01/213, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003² e o correlato da Lei nº 10.637/2002). Se um determinado crédito não foi apurado no passado, existe sim a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea. Contudo, para tal pretensão, obedecido o prazo decadencial, a contribuinte, primeiro, tem que retificar os Dacon e as DCTF correspondentes, ou melhor, retificar as declarações das competências dos créditos, para somente depois pleitear o ressarcimento (dos créditos) naquelas competências (não em outra competência, como pretende a contribuinte), em face do disposto no art. 11 das Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, e nos demais atos normativos que a sucederam.

Na impugnação, a impugnante não anexou Demonstrativos de Cálculos, nem documentos fiscais probatórios de suas alegações — créditos de ICMS compensáveis da não cumulatividade, tais como: notas fiscais e registros fiscais das notas fiscais de entrada, onde se discriminam os valores totais das operações, as bases de cálculos do ICMS e o imposto destacado nas notas fiscais de entrada.

Por esse motivo, ou seja, em face de a impugnante não ter demonstrado, por meio de documentação contábil-fiscal, que os valores de ICMS das notas fiscais de entrada

eram compensáveis — ou seja, se houve cobrança de ICMS nas operações de entrada (ausência de isenção, diferimento, não incidência etc) — o seu direito de ter revisto o auto de infração não pode ser deferido, pois é ônus desta, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972; art. 36 da Lei nº 9.784/1999; e art. 373 da Lei nº 13.105/2015, provar o direito legado e/ou o fato modificativo ou extintivo.

Da análise da legislação estadual acima reproduzida, não vejo o "*animus*" do subvencionador no sentido de subvencionar para investimento, há apenas uma obrigação alternativa. Portanto, ao não atender as regras de subvenção de investimentos estabelecidas pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, não há como considerar o crédito presumido uma subvenção de investimento.

Desta forma, concluo que o incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto Estadual, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção, nos termos da fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 336/2014.

A impugnante foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 14/03/2017, por via eletrônica, às folhas 975 do processo digital.

Em 12/04/2017 (folhas 977), ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 978 a 1.014.

Em síntese, foram alegados os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

Em 25 de julho de 2018, através da **Resolução nº 3302-000.814**, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF entendeu necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal proceda às seguintes providências:

1. Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;
2. Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 190/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ.o

Foi convertido o presente julgamento em diligência nos termos acima mencionados, com elaboração de relatório fiscal ao final, abrindo prazo de trinta dias para manifestação da recorrente nos termos do parágrafo único do artigo 35¹ do Decreto nº 7.574/2011, com posterior retorno dos autos a esta Câmara.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 14 de março de 2017, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente recurso voluntário em 12 de abril de 2017.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da controvérsia.

A matéria divergente diz respeito à alegação da fiscalização quanto às seguintes irregularidades:

- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: utilização de créditos de período anteriores/posteriores aos períodos corretos;
- SUBVENÇÕES: concessão de crédito presumido do ICMS devido ao Estado de Santa Catarina, por força de Programa de Desenvolvimento firmado entre a unidade federada e a fiscalizada;
- GLOSA DE CRÉDITOS: referentes às comissões pagas a representantes comerciais.

Das Preliminares

– Nulidade do Acórdão

É alegado nos itens 04 a 07 do Recurso Voluntário:

Impende registrar que, sob a ótica da Recorrente, o Acórdão recorrido é nulo, porque importou no cerceamento do seu direito de defesa, tendo-se em vista que não realizou análise de todos os pedidos e fundamentos por ela apresentados.*

De fato, por ocasião da sua Impugnação, a Recorrente sustentou, dentre outros fundamentos (a) a imprescindibilidade dos serviços de representação comercial e do tratamento de resíduos; (b) a obrigatoriedade legal do tratamento de resíduos; (c) que o Estado de Santa Catarina, responsável pela verificação do cumprimento das exigências para concessão do benefício referente aos créditos presumidos de ICMS, nunca alegou que teria havido descumprimento de qualquer obrigação assumida pela Recorrente; (d) que ela observou as determinações do RTT - Regime Tributário de Transição no que diz respeito à contabilização de créditos presumidos de ICMS; (e) que a subvenção recebida não representa ingresso de receitas; e (f) que não incidiriam PIS e COFINS sobre créditos presumidos de ICMS mesmo que se tratassem de subvenção para custeio.

Contudo, em que pese a Impugnação tenha sido julgada improcedente, os argumentos acima não foram efetivamente analisados.

No tocante aos itens “a” e “b”, acima, o Acórdão recorrido entendeu que não poderia apreciar razões relacionadas à inconstitucionalidade e à ilegalidade de normas. Os demais itens foram ignorados.

É de se salientar inicialmente que a Recorrente cita 06 (seis) itens, elencados do item a) ao item f), sob à argumentação de que não se realizou análise de todos os pedidos e fundamentos por ela apresentados, o que por si só acarretaria a **nulidade do Acórdão guerreado**, sob preterição do Direito de Defesa, princípio esse de assento constitucional.

O item **a)** a imprescindibilidade dos serviços de representação comercial e do tratamento de resíduos, é tratado no primeiro tópico do Acórdão de Impugnação, folhas 09 a 12 daquele documento, onde conclui que *os custos com as comissões pagas aos representantes comerciais, embora, em tese, sejam necessárias para a execução da atividade empresarial, não são bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, motivo pelo qual não é possível o creditamento da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativa.*

O item **(b)** a obrigatoriedade legal do tratamento de resíduos, às folhas 10 do Acórdão de Impugnação é feita a seguinte ponderação:

Feito esses esclarecimentos iniciais, analiso nos parágrafos seguintes a alegação da contribuinte de que a prestação de serviços de representante comercial e de tratamento de resíduos gera créditos de PIS e Cofins, ou seja, se são insumos de acordo com os entendimentos adotados pela RFB.

Embora o Acórdão de Impugnação não cite literalmente a *obrigatoriedade legal do tratamento de resíduos*, depreende-se que suas conclusões quanto a esse item, estão dispostas no seguinte trecho de folhas 12 daquele documento:

Concluo, assim, em poucas palavras, que além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Já na prestação de serviço, insumos são somente os bens aplicados ou consumidos nesta atividade e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

O item **(c)** que o Estado de Santa Catarina, responsável pela verificação do cumprimento das exigências para concessão do benefício referente aos créditos presumidos de ICMS, nunca alegou que teria havido descumprimento de qualquer obrigação assumida pela Recorrente é tratado de folhas 15 a 27 Acórdão de Impugnação, com a seguinte conclusão, às folhas 27 daquele documento:

Desta forma, concluo que o incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto Estadual, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente

para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção, nos termos da fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 336/2014 acima reproduzida.

O item (d) que ela observou as determinações do RTT - Regime Tributário de Transição no que diz respeito à contabilização de créditos presumidos de ICMS, é abordado nas folhas 15, 17 e 18 do Acórdão de Impugnação, onde é colacionado trecho da Solução de Consulta nº 336 - Cosit, de 12 de dezembro de 2014 — ao responder o questionamento de um outro contribuinte sobre os reflexos de benefício fiscal, concedido pelo Governo do Estado do Ceará, na apuração das bases de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, que assim assevera:

19. Atualmente, com a extinção do RTT, essas regras encontram-se inseridas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, ipsis literis:

(...)

Quanto ao item (e) que a subvenção recebida não representa ingresso de receitas, o assunto é tratado nas folhas 15 e 16 do Acórdão de Impugnação, da seguinte forma:

A fiscalização adicionou (majorou) na base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, nos termos do Programa de Desenvolvimento firmado entre o Estado e a contribuinte, por entender que se trata de subvenções de custeio — parcela integrante da receita bruta operacional e, por conseguinte, da base de cálculo das contribuições sociais.

*Já a autuada diz que: **primeiro**, uma vez que o incentivo fiscal previsto no art. 21, IX, do Anexo II do RICMS/SC constituiu uma forma alternativa de apuração dos créditos normais do ICMS, a fiscalização cometeu um equívoco, pois desprezou os créditos normais (da não-cumulatividade) dos eventuais efetivos créditos presumidos; **segundo**, os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina, independentemente de serem subvenção para investimento, não compõe as bases de cálculos do PIS e da Cofins, uma vez que a legislação infraconstitucional dessas contribuições incidem tão-somente sobre o faturamento ou a receita bruta e o benefício fiscal não corresponde a faturamento ou receita bruta; **terceiro**, caso a tributação não seja afastada pelos motivos listados anteriormente, deve ser afastada ante a natureza de subvenção de investimento dos "créditos presumidos; **quarto**, cumpriu as exigências prevista no TDD, realizou os investimentos e, caso houvesse dúvida, caberia à autoridade fiscal apurar o cumprimento das exigências previstas no termo, o que não ocorreu; **quinto**, trata-se de subvenção para investimento, e não de subvenção de para custeio, cita os "docs. 9 e 10" anexados, para demonstrar que a subvenção concedida é revertida para investimentos na própria empresa beneficiária. Para corroborar*

*com o seu entendimento sobre subvenções de investimentos, citou a ementa de um julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais; **sexto**, as subvenções pra investimento no âmbito do RTT, nos termos da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), quando contabilizadas em conta de resultado, podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS; **sétimo**, a subvenção recebida não representa ingresso de receitas, pois os valores foram contabilizados pela empresa em decorrência da subvenção e utilizados como investimentos. Portanto, a subvenção não pode integrar a base de cálculo do PIS e COFINS; e, **último**, mesmo que os "créditos presumidos" correspondessem a subvenções para custeio/operação, não poderiam ser tributados, pois não representam faturamento ou receita para a empresa (art. 154, I e 195, §4º, da Constituição Federal.*

Por fim, o item **(f)** que não incidiriam PIS e COFINS sobre créditos presumidos de ICMS mesmo que se tratassem de subvenção para custeio é tratado, da mesma forma, de folhas 15 a 27 do Acórdão de Impugnação, com a seguinte conclusão, às folhas 27 daquele documento:

Desta forma, concluo que o incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto Estadual, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção, nos termos da fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 336/2014 acima reproduzida.

Portanto, o Acórdão de Impugnação enfrentou os itens acima elencados, não devendo assim prosperar a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Portanto, procedeu adequadamente a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto.

Do mérito.

- Os serviços de representação comercial e de tratamento de resíduos geram créditos de PIS e COFINS

É alegado nos itens 12 a 17 do Recurso Voluntário:

O Acórdão da DRJ, apesar de registrar que o seu posicionamento está em desacordo com a jurisprudência do CARF, deixou de reconhecer os créditos de PIS e COFINS (não cumulativos) oriundos da prestação de serviços de representação comercial e de tratamento de resíduos.

Nesse sentido, ele consignou que gerariam créditos apenas os itens que sofram alterações (desgaste, danos ou perdas de propriedades físicas) durante o processo de industrialização.

A contribuinte, todavia, não pode concordar com tal alegação.

Ora, como já exposto na Impugnação, geram créditos todas as despesas/custos necessários à atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

É isso, com efeito, que consta tanto na Lei relativa ao PIS (Lei nº 10.637/02), quanto na Lei referente à COFINS (Lei nº 10.883/03), em seus arts. 3ºs:

(...)

Nota-se que não há, na Lei, a restrição que o Acórdão criou.

Aliás, neste ponto fica evidente o desacerto do Acórdão quando alegou que a contribuinte estaria buscando “declaração de ilegalidade/inconstitucionalidade de leis”. Ao contrário: a empresa está pedindo a aplicação da Lei, coisa que a Receita Federal vem se recusando a fazer.

Ademais, a única interpretação dos artigos acima mencionados condizente com a Constituição Federal (art. 195, § 12) é no sentido de que os custos e despesas necessários à atividade industrial geram direito a créditos de PIS e COFINS.

Para dirimir a questão, lança-se luzes no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas,

projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E

DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Sob esse critério, devem ser analisados os itens serviços de representação comercial e de tratamento de resíduos.

O tratamento de resíduos, por decorrer de imposição legal, é essencial, citam-se a Lei Federal n. 12.305/2010 e a Lei Estadual Santa Catarina n. 14.675/2009, **o que confere direito AO CRÉDITO.**

Já os serviços de representação comercial, por se relacionar à venda e ao pós-venda, não apresenta critérios da essencialidade ou relevância relacionados à produção de bens e/ou serviços, **o que não lhe confere direito AO CRÉDITO**.

- Créditos Extemporâneos

A controvérsia neste tópico se restringe se a apuração/escrituração dos créditos de 07/2008 a 11/2012 no DACTON de 12/2012 e dos créditos de 02/2008 a 05/2011 no DACTON de 01/2013 são "créditos extemporâneos" ou "créditos tempestivos".

Para aplainar o tema, socorro-me de trecho do **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3302-005.594**, de 21 de junho de 2018, de lavra do ilustre do Conselheiro Walker Araujo:

Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACTON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Isto porque, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACTON original e principalmente para que os saldos de créditos do DACTON dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, transcrevo o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 73, de 2012:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012
ASSUNTO: Contribuição para o PIS*

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. É exigida a entrega de DACTON e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CSTnº 347, de 1970.

Outro não é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACTON e DCTF, a saber:

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACTON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. (Acórdão 3403-.003.078)

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS
EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização. (Acórdão 3403.002.717)

Além dos julgados anteriormente citados, trago à baila o entendimento do i. Relator José Fernandes do Nascimento sobre o tema (PA nº 19515.721557-2012-58), o qual adoto como fundamento de decidir:

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime de aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

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

[...]

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

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

*- dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;*

*- dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, **incorridos no mês**; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*- dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.*

[...]

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

[...]

Art. 13. **O aproveitamento de crédito** na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. (grifos não originais)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

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

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

[...]

*§ 40 A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, **alterando valores que tenham sido informados em DCTF,** deverá apresentar, também, DCTF retificadora.*

[...] (grifos não originais)

Assim, na vigência da referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

A propósito, cabe registrar que, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho⁵, que a “linha 06/31” do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do conteúdo da referida linha revela que ela destinava-se ao registro de “ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30”, em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E a expressão “créditos não contemplados”, obviamente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:

CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei no 10.833/2003, art. 51, § 3o)

Linha 06A/30 - Créditos Apurados

A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§ 30 do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004).

Linha 06A/31 - Ajustes Positivos de Créditos

*Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito **não contemplados** na Linha 06A/30.*

Linha 06A/32 - (-) Ajustes Negativos de Créditos

Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, somente quando definida a natureza, certeza e liquidez do saldo de crédito apurado em determinado período mensal cabe analisar as formas de aproveitamento previstas na legislação. Nesse sentido, dispõe o § 4º do art. 3º e o art. 13 que o saldo de crédito apurado em determinado mês pode ser aproveitado mediante dedução, ressarcimento ou compensação nos períodos mensais subsequentes, sem atualização monetária e incidência de juros. E desde que o aproveitamento ocorra dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado do dia seguinte ao mês de apuração do crédito, sob pena da extinção do direito de aproveitamento pela prescrição determinada no Decreto 20.910/1932.

No presente caso, além de não demonstrar/comprovar que os créditos extemporâneos não foram apropriados/utilizados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário por expressa determinação legal, a recorrente também não procedeu a retificação do Dacon, a que estava obrigada por expressa determinação do art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, vigente no período de apuração dos créditos em apreço.

Portanto, considerando que não houve retificação do DACON, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa, independente dos bens e serviços se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento, é medida que se impõe.

Com base na a Solução de Consulta Cosit nº 21/2011 e nos artigos 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o Recorrente argumenta que o prazo para a utilização dos créditos de PIS e Cofins é de 5 (cinco) anos e o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, sem vincular este uso à suposta necessidade de se apresentarem DACON retificadores.

É de se esclarecer que além da DCTF retificadora, para a jurisprudência pacífica do CARF é aceitável a apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

O pleito do Recorrente esbarra em dois entraves:

1. Os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre despesas com armazenagem e fretes anteriores a 12/2011 e/ou 01/213, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003 e o correlato da Lei nº 10.637/2002).

Assim determina o artigo:

- Lei nº 10.833/2003.

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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

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

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.

(Negrito nosso)

2. Se um determinado crédito não foi apurado no passado, existe sim a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea. Contudo, para tal pretensão, obedecido o prazo decadencial, deve-se retificar os Dacon e as DCTF correspondentes, indicando as declarações das competências dos créditos, para somente depois pleitear o ressarcimento (dos créditos).

O Acórdão de Impugnação assim trata o assunto, folhas 13:

Entendo que os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre despesas com armazenagem e fretes anteriores a 12/2011 e/ou 01/213, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003² e o correlato da Lei nº 10.637/2002). Entendo também que, se um determinado crédito não foi apurado no passado, existe sim a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea. Contudo, para tal pretensão, obedecido o prazo decadencial, a contribuinte, primeiro, tem que retificar os Dacon e as DCTF correspondentes, ou melhor, retificar as declarações das competências dos créditos, para somente depois pleitear o ressarcimento (dos créditos) naquelas competências (não em outra competência, como pretende a contribuinte), em face do

disposto no art. 11 das Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, e nos demais atos normativos que a sucederam:

Indispensável frisar que não pode indicar outra competência, como pretende a Recorrente, em face do disposto no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, e nos demais atos normativos que a sucederam:

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

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

(...)

§4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(Grifo e negrito nossos)

O **Acórdão nº 14-64.543** ainda teve a atenção de reproduzir a seguinte orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital - Sped na Internet com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores (crédito extemporâneo) no novo modelo de Escrituração Fiscal Digital (EFD – Contribuições):

83) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

(...)

Em relação aos procedimentos a serem adotados pela empresa, para o registro de créditos de períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD- Contribuições, ainda não apurados, devem ser adotados os seguintes procedimentos:

Retificar o Dacon do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores a constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito.

Escriturar na EFD-Contribuições, a partir do mês em que for transmitido o Dacon retificador, a demonstração dessa disponibilidade de créditos, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);

Retificar a DIPJ, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito no Dacon original tenham sido computados pelo seu valor bruto;

Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Portanto, é necessário retificar o DACON 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 DACON.

É alegado nos itens 57 a 59 do Recurso Voluntário:

Quanto à suposta necessidade de DACONs retificadores (para aproveitar esses créditos “extemporâneos”), igualmente sem razão o Acórdão recorrido.

Isso porque a Lei relativa ao PIS (Lei nº 10.637/02), bem como a referente à COFINS (Lei nº 10.833/03), preveem, em seus arts. 3ºs, §§ 4ºs, que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Nota-se que, além de as Leis autorizarem a utilização de créditos nos meses subsequentes (como fez a empresa), elas não estipularam nenhuma obrigação no sentido de ser necessária a emissão de DACON retificador.

Não houve a retificação da DACTON.

Uma vez que esse procedimento **não foi observado** as glosas decorrentes de créditos extemporâneos de PIS e Cofins sobre despesas com armazenagem e fretes anteriores e apurados/apropriados na competência 12/2012 e 01/2013 devem ser mantidas.

Deve-se salientar que créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, **ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações..**

- Dos "Créditos Presumidos" de ICMS (art. 21, IX, do Anexo II do RICMS/SC)

Nesse tópico específico, os seguintes argumentos se contrapõem:

A ação fiscal tomou as subvenções de custeio — crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, nos termos do Programa de Desenvolvimento firmado entre o Estado e a contribuinte – por entender ser parcela integrante da receita bruta operacional e, por conseguinte, da base de cálculo das contribuições sociais.

Por sua vez, o Recorrente apresenta suas razões condensadas nos seguintes pontos:

1. O incentivo fiscal previsto no art. 21, IX, do Anexo II do RICMS/SC constituiu uma forma alternativa de apuração dos créditos normais do ICMS;
2. Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina, independentemente de serem subvenção para investimento, não compõe as bases de cálculos do PIS e da Cofins, uma vez que a legislação infraconstitucional dessas contribuições incidem tão-somente sobre o faturamento ou a receita bruta e o benefício fiscal não corresponde a faturamento ou receita bruta;
3. Caso a tributação não seja afastada pelos motivos listados anteriormente, deve ser afastada ante a natureza de subvenção de investimento dos "créditos presumidos";
4. A Recorrente cumpriu as exigências prevista no TDD, realizou os investimentos e, caso houvesse dúvida, caberia à autoridade fiscal apurar o cumprimento das exigências previstas no termo, o que não ocorreu;
5. Trata-se de subvenção para investimento, e não de subvenção de para custeio, cita os "docs. 9 e 10" anexados, para demonstrar que a subvenção concedida é revertida para investimentos na própria empresa beneficiária;
6. As subvenções pra investimento no âmbito do RTT, nos termos da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), quando contabilizadas em conta de resultado, podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS;
7. A subvenção recebida não representa ingresso de receitas, pois os valores foram contabilizados pela empresa em decorrência da subvenção e utilizados como investimentos;
8. Mesmo que os "créditos presumidos" correspondessem a subvenções para custeio/operação, não poderiam ser tributados, pois não representam faturamento ou receita para a empresa (art. 154, I e 195, §4º, da Constituição Federal).

Para dirimir a controvérsia, transcreve-se o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, inclusive com a nova redação dos seus §§ 4o e 5o dada pela Lei Complementar nº 160/2017:

Subvenções Para Investimento

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o [art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), que somente poderá ser utilizada para: [\(Vigência\)](#)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

(Grifo e negrito nossos)

Nesse sentido, para se verificar o atendimento dessas exigências, em 25 de julho de 2018, através da Resolução nº 3302-000.814, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF entendeu necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal proceda às seguintes providências:

1. Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;
2. Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 190/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ.

O Relatório de Diligência Fiscal, às e-folhas 1.313, respondeu que:

Com relação ao primeiro item, a empresa informou que, conforme previsto no § 3º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, a empresa apurou prejuízo contábil no período da auditoria, 2012 e 2013, e também nos períodos subsequentes.

Já com relação ao segundo item, foram apresentadas cópias, extraídas do Diário Oficial do Estado de Santa Catarina, dos Decretos nº 1555/18, 1649/18 e 1724/18. O Decreto nº 1555/18 indica o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina à empresa.

Foram apresentadas cópias dos Certificados de registro e depósito SE/CONFAZ nº 32/18, 45/18, 54/18 e 63/18, que certificam que o Estado de Santa Catarina efetuou o registro e depósito dos atos concessivos. Esses certificados foram publicados no Portal Nacional de Transparência Tributária do CONFAZ.

Portanto, pela resposta apresentada pelo Recorrente, apuração de prejuízo contábil no período da auditoria, anos 2012 e 2013, impõe-se a regra explícita do § terceiro, que faz a seguinte ressalva:

Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Logo, pelo apurado, não há qualquer impedimento para que o Recorrente usufrua dos Créditos Presumidos de ICMS.

- Da alegação de compensações indevidas de Ofício

Um esclarecimento se faz necessário, antes de qualquer análise: Não se trata de compensações de ofício, título que inaugura o tópico no Recurso Voluntário, mas de aproveitamento de ofício de crédito.

Traz-se fragmento do **Acórdão nº 14-64.543**:

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 que trouxeram o regime não-cumulativo para o PIS e para a Cofins definem que na apuração da base de cálculo dessas contribuições as pessoas jurídicas

descontarão os créditos discriminados nos artigos 3º dessas mesmas leis:

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

Portanto, ao apurarmos o valor devido dessas contribuições, a legislação regente determina expressamente que podem ser descontados da base de cálculo todos aqueles créditos discriminados nos diversos incisos do referido artigo.

Assim, o aproveitamento de ofício de créditos da não cumulatividade está correto, bem como o lançamento reflexo deste. Inclusive este é o entendimento da RFB, conforme se verifica na ementa da Solução de Consulta Interna nº 24 da Cosit, de 28 de agosto de 2007, verbis: (...)

Adequado esse entendimento, assinalando que o aproveitamento de ofício deve ser efetivado independentemente de o crédito ter sido originado no próprio período em que ficar evidenciada infração à legislação, ou em período anterior.

- Saldo de créditos de PIS no mês de agosto de 2013

Em relação à alegação de que a fiscalização errou ao elencar os valores — saldo de créditos de PIS zerado ao invés de R\$ 16.066,00 no mês de agosto de 2013, tem-se que:

1. A contribuinte foi cientificada em 16/11/2015 do início dos procedimentos fiscais;
2. Após o início dos procedimentos fiscais (16/01/2016) e antes da lavratura do auto de infração (22/06/2016), a contribuinte retificou o DACON da competência ago/2013 (19/02/2016). O crédito remanescente de PIS/PASEP informado no demonstrativo retificador é zero, conforme consulta abaixo reproduzida:

CNPJ	ND	DACON	Período		Tipo	Data Entrega	Situação Normal ou Especial
			Data Inicial	Data Final			
82.640.558/0001-04	0000300201306919955	Mensal	01/08/2013	31/08/2013	Original	07/10/2013	Normal*
82.640.558/0001-04	0000300201307401371	Mensal	01/08/2013	31/08/2013	Retificador	20/11/2013	Normal*
82.640.558/0001-04	0000300201600003278	Mensal	01/08/2013	31/08/2013	Retificador	19/02/2016	Normal

Ficha 14 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - PIS/Pasep - Regime Não-Cumulativo

Discriminação	Valor
07. Crédito Apurado no Mês Transferido por PJ Sucessidas	
08. Crédito Diferido em Meses Anteriores e Adicionado no Mês	0,00
09. (-) Crédito Diferido - Valor Excluído no Mês	0,00
10. TOTAL DE CRÉDITO APURADO NO MÊS	225.642,40
11. TOTAL DE CRÉDITO DISPONÍVEL NO MÊS	242.373,97
12. (-) Crédito Descontado no Mês	242.373,97
13. (-) Crédito Descontado no Mês Transferido por PJ Sucessidas	0,00
14. CRÉDITO REMANESCENTE	0,00

3. O documento juntado pela contribuinte para demonstrar o erro da fiscalização é o Relatório do ECF emitido em 28/12/2015, ou seja, data anterior ao envio do DAICON retificador (19/02/2016):

DEMONSTRAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS NO PERÍODO		
Contribuinte: KARSTEN S.A.		
CNPJ: 82.640.558/0001-04 Código SCP:		
Período de Apuração: 01/08/2013 a 31/08/2013		
Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno - Alíquota Básica		
Descrição	PIS/PASEP	COFINS
1. Código do Tipo de Crédito	101	101
2. Base de Cálculo do Crédito em Reais	13.999.681,52	13.999.681,52
3. Base de Cálculo do Crédito em Quantidades		
4. Alíquota do Crédito	1,6500	7,6000
5. Valor Total do Crédito Apurado	230.994,75	1.063.975,80
6. Valor Total dos Ajustes de Acréscimo	0,00	4,41
7. Valor Total dos Ajustes de Redução	5.352,35	24.653,78
8. Valor Total do Crédito Diferido no Período	0,00	0,00
9. Valor Total do Crédito Disponível no Período (5 + 6 - 7 - 8)	225.642,40	1.039.326,43
10. Valor do Crédito Disponível, Descontado da Contribuição Apurada no Período	209.576,40	972.627,23
11. Saldo de Crédito a Utilizar em Períodos Futuros	16.066,00	66.699,20
Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito	PIS/PASEP	COFINS
02 Aquisição de bens utilizados como insumo	9.599.520,95	9.599.520,95
03 Aquisição de serviços utilizados como insumo	1.130.625,24	1.130.625,24
04 Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	1.394.254,29	1.394.254,29
05 Aluguéis de prédios	136.069,82	136.069,82
06 Aluguéis de máquinas e equipamentos	8.919,20	8.919,20
07 Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	650.725,17	650.725,17
09 Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)	115.546,66	115.546,66
12 Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa	964.020,21	964.020,21

O Recorrente não demonstrou seu direito creditório, ou seja, que havia um erro ou inconsistência nos valores considerados pela fiscalização (DAICON).

- Da Alegação de que as Multas devem ser afastadas

A contribuinte pede os afastamentos das multas de ofício (75% dos tributos exigidos), por contrariarem os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal material (art. 5º, LIV, da CF), representarem verdadeiro esbulho do seu

patrimônio, e desprezarem, consequentemente, o art. 5º, XXII, da CF, e terem caráter confiscatório.

O princípio do não-confisco e da capacidade contributiva dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de criação do tributo, de modo que, vencida esta etapa, não configura confisco a simples aplicação da lei tributária.

O mesmo ocorre com os princípios invocados da razoabilidade e da proporcionalidade que são dirigidos primordialmente ao legislador pois orientadores da feitura da lei.

Dessa forma, as alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento das multas aplicadas são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem questionar acerca dos efeitos que gerou.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em lhe dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre tratamento de resíduos e para excluir as receitas de subvenções para investimento de "Créditos Presumidos" de ICMS da base de cálculo.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.