



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720892/2017-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.671 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente FURNAS-CENTRAIS ELÉTRICAS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DICON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDPIIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

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

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.
RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE
RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DАСON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDPIС/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para que se reapurem os valores de PIS/Cofins devidos após a reversão das seguintes glosas:

- a) Conta 4111001001 – Materiais: apenas as partes e peças automotivas (pneus, baterias, filtros, limpadores de parabrisa, silenciosos, rolamentos, lanternas, parafusos etc.) e as ferramentas manuais (chaves de fenda, chaves combinada, chaves inglesa, soquetes, brocas, alicates etc.);
- b) Conta 4111002001 – Materiais - Combustível e Lubrificantes: Combustível e lubrificantes consumidos pela frota de automóveis da empresa;
- c) “4111007001 – Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho: Aquisição de itens de segurança de utilização obrigatória nas áreas de geração e transmissão de energia;
- d) “4121002001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações”: Serviços de manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização); e, finalmente,
- e) Créditos extemporâneos de PIS/Cofins.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafeté Reis e Sabrina

Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente, justificadamente, o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de PIS e Cofins, no valor total de R\$ 27.007.206,79, incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se da Impugnação de fls. 2127/2137, oposta aos Autos de Infração da Cofins e do PIS não cumulativos de fls. 561/574, cujos valores foram lançados com juros de mora e multa de ofício de 75%. Os montantes lançados são os seguintes:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Contribuição 2.125.048,49 Juros 1.098.666,92 Multa 1.593.786,34 Valor do Crédito Apurado 4.817.501,75

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Contribuição 9.788.102,06 Juros 5.060.526,46 Multa 7.341.076,52 Valor do Crédito Apurado 22.189.705,04 TOTAL Crédito tributário do processo em R\$ 27.007.206,79

Os dois lançamentos devem-se a créditos descontados indevidamente na apuração das Contribuições. Conforme o Termo de Verificação de fls. 527/555, que integra os dois lançamentos, diante da análise dos documentos e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, em conjunto com as Declarações DCTF, Dacon e DARF constantes dos sistemas da Receita Federal, a contribuinte aplicou de forma inapropriada a legislação tributária então em vigor, incorrendo em dois erros:

- **Creditamento Indevido de Despesas de Bens e Serviços como Insumos**, item em que a fiscalização, levando em conta as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com alterações, a interpretação restritiva prevista no art. 111 do Código Tributário Nacional, diversas Soluções de Consulta das Regiões Fiscais, a Solução de Divergência Cosit nº 43, de 07/11/2008, e os Acórdãos DRJ nºs 14-33.056, de 28/03/2011, e 06-47.233, de 28/05/2014, desconsiderou em sua apuração dos créditos da não cumulatividade as despesas com bens e serviços lançadas pela contribuinte nas seguintes rubricas contábeis:

Conta Descrição Conta Contábil e bens

4111001001 Materiais: materiais diversos, tais como: partes e peças automotivas (pneus, baterias, filtros, limpadores de parabrisa, silenciosos, rolamentos, lanternas, óleos lubrificantes, parafusos etc.), materiais de construção (tintas, tubos, conexões, cimento, cerâmicas, telhas, vigas etc.), itens de higiene e limpeza, alimentos, entre outros;

4111002001 Materiais - Combustível e Lubrificantes;

4111003001 Materiais - Médico Hospitalar;

4111004001 Materiais - Administrativo e de Expediente;

4111006001 Materiais – Informática: materiais de informática diversos, tais como: cartuchos, teclados, cilindros, *pen drives*, cabeças de impressão, processadores etc;

4111007001 Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho;

4121001001 Serviço de Terceiros - Mão de Obra Contratada: contratação de mão de obra terceirizada para execução de serviços auxiliares, tais como: teleatendimento, apoio, recepção, portaria, zeladoria e copeiragem;

4121002001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações; serviços de manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização;

4121006001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outras Instal. Benf.: serviços de manutenção e conservação de áreas verdes (gramados, jardins etc.), reparo e aterramento de cercas, limpeza e conservação de áreas externas, recuperação de áreas degradadas e serviços afins.

4121007001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outros Equipamentos: serviços de manutenção de equipamentos de elevação e movimentação de cargas, manutenção de computadores de grande porte, manutenção de equipamentos reprográficos, manutenção de equipamentos diversos e ferramentas auxiliares, calibração de instrumentos e equipamentos e demais serviços afins;

4121025001 Serviço de Terceiros - Serviços Diversos: serviços diversos de pequeno vulto, dentre os quais citamos: confecção de carimbos, chaveiro, lavanderia, pedágio, estacionamento, vidraçaria, transporte, despachante etc;

4121027001 Serviço de Terceiros – Comunicação: serviços de telefonia fixa, móvel e de dados;

- **Creditamento Extemporâneo de PIS/Cofins**, não admitido pela fiscalização, que mencionou os §§ 3º e 4º dos art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, 5 (cinco) Soluções de Consulta das 9ª e 10ª Regiões Fiscais e explicou:

Por meio do item 09 do Termo de Intimação Fiscal Nº 02, datado de 19/09/2016, intimou-se a contribuinte, a esclarecer e justificar a diferença constatada entre a base de cálculo utilizada na apuração dos créditos de PIS/Pasep e Cofins, relativos à competência de jun/2012, conforme planilhas de apuração dessas contribuições por ela apresentadas, referentes à rubrica “4112001001/4112005001 - Combustível Convencional - Período a partir de Jan/05”, no valor de R\$ 59.976.536,73, e o total escriturado nas respectivas contas contábeis utilizadas para tal fim, obtidas da Escrituração Contábil Digital – ECD, no valor de R\$ 15.833.944,19.

Em sua resposta, datada de 21/10/2016, a contribuinte apresentou a seguinte justificativa:

*“Esclarecemos que o valor de R\$ 15.833.944,19 refere-se ao movimento das rubricas de combustível, em junho/2012. **Constatado o não aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de gás e combustível convencional do período de janeiro a junho de 2012, a Empresa, com base no previsto no § 4º do art. 3º da Lei 10.833/2003 e § 4º do art. 3º da Lei 10.637/2002, o fez, de forma extemporânea, em junho 2012. Detalhamos a composição dos créditos, através da planilha objeto do DOC_9_CREDITOS_PIS_COFINS_COMBUSTIVEL.**”*

(grifei)

Em que pese a contribuinte ter dado suas justificativas para apuração extemporânea de créditos em Dacon de período de apuração distinto ao das compras, convém esclarecer que a Receita Federal já se manifestou inúmeras vezes no sentido de que a apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, relativos aos períodos com os créditos alterados, em especial as DCTF e os Dacon.

De acordo com essas manifestações oficiais da RFB, a contribuinte não pode simplesmente efetuar o registro de novos créditos no seu Dacon atual, devendo apresentar Dacon retificador para todos os períodos em que se observarem as incorreções, trazendo e demonstrando os efeitos dessas retificações até o presente, e, se for o caso, apresentar DCTF retificadora para todos os períodos.

Este posicionamento da RFB se baseava, à época de ocorrência dos fatos geradores, no artigo 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.105, de 05 de março de 2010...

Na Impugnação, tempestiva (fl. 2208), a contribuinte contesta os dois itens, afirmando em relação ao primeiro que “os bens e serviços desconsiderados pela fiscalização se consubstanciam como insumos aptos a serem computados para fins de cálculo do crédito das contribuições em comento”, e ao segundo, que “nem a Lei, nem o regulamento específico, vedam a apropriação, em momento posterior, de crédito que poderia ter sido aproveitado em períodos anteriores, não estando, do mesmo modo, o aproveitamento do crédito condicionado à retificação dos controles fiscais ou contábeis do mês do surgimento do crédito”. Argui que conforme as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, o conceito de insumo é “aberto”, “pode abarcar diversas significações”. Refere-se à doutrina de Aliomar Baleeiro e Edmar Oliveira Andrade Filho sobre insumo, e considera:

Mesmo que não se utilize, para fins de tributação, o conceito mais abrangente de insumo explicitado acima que parece, sem sombra de dúvidas, mais adequado à finalidade da sistemática da não cumulatividade, tem-se, por certo e indiscutível, que devem ser considerados como insumos os bens e serviços adquiridos para a aplicação na atividade fim da Empresa.

Feitas estas considerações, cumpre destacar, por absolutamente oportuno, que da análise das notas fiscais das aquisições desconsideradas pela fiscalização, constatou-se tratarem-se de bens e serviços destinados às Diretorias de Engenharia, Meio Ambiente, Projeto e Implantação de Empreendimentos (DE) e de Operação e Manutenção (DO), no âmbito das Usinas Hidrelétricas,

relacionando-se, assim, à atividade de geração de energia que, por óbvio, se consubstancia como atividade fim da empresa.

Ocorre que, está-se falando não de dezenas, mas de centenas de notas fiscais referentes ao ano 2012, razão pela qual até o presente momento, no curto espaço de tempo entre a ciência e o término do prazo para a interposição da Impugnação, só foi possível relacionar, para fins de comprovação, os documentos fiscais relativos ao mês de junho de 2012 (documento em anexo).

Tendo em vista que a Impugnante tem efetivamente o direito de crédito, vez que decorrentes de insumos adquiridos para a atividade de geração de energia, e detém meios de comprovar, pugna pela apresentação posterior das notas fiscais referentes ao período de julho a novembro de 2012.

Ao defender a apresentação posterior das notas fiscais, menciona o Acórdão do CARF nº 9101-002.781, de 2017, “flexibilizando a aplicação da regra prevista no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, e fazendo prevalecer os princípios da verdade material e da formalidade moderada tão caros ao processo administrativo tributário”. Quanto aos créditos extemporâneos, defende que o procedimento adotado pela contribuinte “não está eivado de qualquer irregularidade, sendo reconhecidamente válido”, inclusive pelo CARF, e que “Desde que a operação anterior esteja contemplada legalmente com a possibilidade de crédito e seja tempestivo o registro, o direito ao crédito deve ser assegurado, independentemente de qualquer retificação de obrigações acessórias do período do surgimento deste crédito.”

Considera que a exigência de retificações do Dacon e DCTF “extrapola não só o comando das Leis, como também aos próprios atos normativos da Receita Federal do Brasil, como a Instrução Normativa RFB Nº 1.105/2010, vez que estes somente tratam do procedimento e efeitos de declaração retificadora, não existindo qualquer determinação para que seja efetuada a retificação de declarações como condição para registro de crédito extemporâneo”. Destaca que “a legislação permite o aproveitamento extemporâneo, desde que, como visto acima, sem qualquer atualização monetária. Por outro lado, se o contribuinte quiser apropriar o crédito no mês em que foi gerado, aí sim nasce a necessidade de retificação do Dacon e da DCTF, vez que neste cenário estarão presentes atualizações e ajustes que precisam ser levadas ao conhecimento do Fisco.”

Para a contribuinte, o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e Cofins pode ser feito de duas maneiras distintas:

“I) no próprio mês em que o crédito foi gerado, retificando os Dacons do período e dos subsequentes, assim como a DCTF, para, então, compensar, através de DCOMP, o valor recolhido a maior devidamente atualizado; ou II. aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo no Dacon, sem qualquer retificação de declarações passadas, mas aproveitando-o pelo seu valor nominal, sem atualização.

Na linha do defende, menciona o Acórdão nº 3403-002.420, julgado pelo CARF em 2013 e relativo a julgamento de recurso voluntário interposto pela contribuinte, transcrevendo ementa e voto do Relator.

Também argumenta que a fiscalização, ao não considerar válida a forma de aproveitamento do crédito extemporâneo, “ele nunca poderia ser totalmente

glosado pelo mero descumprimento de obrigação acessória, vez que tal descumprimento acarreta, pela legislação de regência, apenas à aplicação de multa”, amparando-se neste ponto no art. 113, § 2º do CTN e finalizando o tópico afirmando:

Deste modo, eventual inobservância destas obrigações acessórias não enseja a glosa de créditos, mas sim a aplicação das multas fixadas na (Lei) nº 10.426/02, com as alterações posteriores. Estas sanções, portanto, são as únicas consequências do eventual não cumprimento adequado das normas que regulam as obrigações acessórias em comento.

Ao final requer sejam acolhidas suas razões de defesa para:

- a) acatar os argumentos apresentados quanto a todos os pontos contestados pela Defesa, reconhecendo a improcedência dos lançamentos de ofício e a extinção dos respectivos créditos tributários;
- b) ainda que se entenda que a impugnante deixou de cumprir alguma obrigação acessória, que se imponha apenas, e tão somente, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória, e não se desconsidere os créditos a que ela tem direito, por configurar frontal e abusiva ofensa aos direitos do contribuinte;
- c) em nome dos princípios da verdade material e da formalidade moderada, sejam recebidos, em momento posterior à Impugnação, os documentos fiscais relativos ao período de julho a novembro de 2012 que estão sendo colecionados pela Impugnante.

Protesta, também pela realização das diligências e produção de todos os meios de prova admitidos em direito que se façam necessários à formação da convicção dos Eméritos Julgadores.

Destaque-se, por fim, que a Impugnante é uma empresa que integra o Sistema ELETROBRAS, cujo controle acionário pertence à própria União e cujos procedimentos contábeis e fiscais se pautam pelo rigoroso cumprimento das leis.

É o relatório.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife julgou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/REC n.º 11-59.905, de 20/06/2018 (fls. 2322 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

Nos termos do art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou

químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Não geram créditos de PIS e Cofins as despesas com materiais como partes e peças automotivas, materiais de construção, itens de higiene e limpeza e alimentos; combustíveis e lubrificantes; materiais médico-hospitalares; materiais administrativo e de expediente; materiais de informática; materiais de segurança e saúde no trabalho; mão de obra contratada; serviços de manutenção e conservação de edificações; serviços de manutenção e conservação; serviços diversos pulverizados nas diversas áreas da empresa; e serviço de comunicação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DO DAON CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

O aproveitamento dos créditos do PIS e Cofins não cumulativos pressupõe apuração e registro mês a mês no Demonstrativo de Apurações de Contribuições Sociais-Daon, sendo necessário inicialmente reduzi-los dos débitos e, havendo saldo remanescente compensá-los sucessivamente nos meses subsequentes, até o final do trimestre, quando então poderá ser solicitado ressarcimento ou compensação, de modo que não se admite o aproveitamento extemporâneo da soma de créditos pertencentes a vários meses agrupados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

Nos termos do art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Não geram créditos de PIS e Cofins as despesas com materiais como partes e peças automotivas, materiais de construção, itens de higiene e limpeza e alimentos; combustíveis e lubrificantes; materiais médico-hospitalares; materiais administrativo e de expediente; materiais de informática; materiais de segurança e saúde no trabalho; mão de obra contratada; serviços de manutenção e conservação de edificações; serviços de manutenção e conservação; serviços diversos pulverizados nas diversas áreas da empresa; e serviço de comunicação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DO DAON CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

O aproveitamento dos créditos do PIS e Cofins não cumulativos pressupõe apuração e registro mês a mês no Demonstrativo de Apurações de Contribuições Sociais-Dacon, sendo necessário inicialmente reduzi-los dos débitos e, havendo saldo remanescente compensá-los sucessivamente nos meses subsequentes, até o final do trimestre, quando então poderá ser solicitado ressarcimento ou compensação, de modo que não se admite o aproveitamento extemporâneo da soma de créditos pertencentes a vários meses agrupados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012

DOCUMENTOS EM PODER DO CONTRIBUINTE. PEDIDO PARA JUNTADA DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. IMPROCEDÊNCIA.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresenta-se desarrazoado o pedido para juntada posterior de notas fiscais em poder do contribuinte, sob a justificativa de ser grande a quantidade de documentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 2344 e ss., por meio do qual alega, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração (por vício de motivação e cerceamento ao direito de defesa) e, nas razões de mérito, tece considerações a respeito do conceito de insumos e os créditos que julga ter direito e sobre a apropriação de crédito extemporâneos.

Por meio da Resolução de nº 3201-002.057, de 25/04/2019 (fls. 2444 e ss.), esta Turma baixou os autos em diligência, para que a unidade de origem do lançamento procedesse a nova análise detalhada dos históricos dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da contribuinte em que ocorreram as glosas a título de bens e serviços adquiridos como insumos, e com base nos critérios descritos na fundamentação desta Resolução, se pronunciasse, de forma fundamentada, em relatório fiscal conclusivo, quais deles não atenderiam aos requisitos da essencialidade ou relevância estabelecidos anteriormente.

O Relatório de Diligência Fiscal encontra-se às 2492.

Por meio da petição de fls. 2520 e ss., a Recorrente apresentou razões de defesa adicionais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Contra a Recorrente foram lavrados autos de infração de PIS/Cofins referente a períodos de apuração compreendidos entre junho a novembro de 2012 (utilização indevida de créditos da não cumulatividade).

Impugnada a exigência, a DRJ manteve, na integralidade, os lançamentos. Interposto o recurso voluntário, esta Turma, em 25/04/2019, remeteu os autos à unidade preparadora, a fim de que procedesse a uma detalhada análise dos históricos dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da Recorrente em que ocorreram as glosas a título de bens e serviços adquiridos como insumos e, com base nos critérios descritos na fundamentação da mesma Resolução, se pronunciasse, de forma fundamentada, em relatório fiscal conclusivo, quais deles não atenderiam aos requisitos da essencialidade ou relevância, em conformidade com o que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Em seu recurso, alega, preliminarmente, a Recorrente que os autos de infração são nulos, porque, além de cerceado o seu direito de defesa, haveria neles vício de motivação.

Contudo, o ato administrativo encontra-se motivado quando expressos os motivos de fato e de direito que resultaram na sua elaboração, o que, aqui, se verificou, tanto que a Recorrente compreendeu o cerne da controvérsia a apresentou seus recursos, sendo o último deles agora apreciado.

A discordância dos motivos de fato e de direito que conduziram à autuação não configura vício de motivação. É o que, segundo nos parece, se verifica das razões de defesa.

Tampouco vemos cerceado o seu direito.

Vejam que, se a fiscalização não lhe requereu documentos ou informações adicionais, é porque entendeu, consideradas as informações e documentos já presentes nos autos, que não havia, na ótica da autoridade autuante, a necessidade de fazê-lo, notadamente quando considerada a legislação que aplicou ao caso, que conduzia a uma interpretação mais restritiva ao conceito de insumos.

Rejeitadas as preliminares, vemos que o mérito do litígio diz com o conceito de insumos para o efeito da legislação do PIS e da Cofins apurados no regime não cumulativo e a apropriação de crédito extemporâneos.

Com relação à primeira matéria, sabe-se que, segundo o Superior Tribunal de Justiça - STJ, tal conceito deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade e da relevância**, considerando-se a **imprescindibilidade ou a importância** do bem ou serviço na atividade econômica realizada pelo contribuinte (Recurso Especial nº 1.221.170/PR; decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos):

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 SEQUENTES 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.**

No caso em tela, a fiscalização e a DRJ aplicaram o conceito mais restritivo ao conceito de insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB.

Isso posto, passamos a analisar as glosas na ordem em que enumeradas no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 2492 e ss., após transcrever os motivos pelos quais admitidos ou não os créditos:

IX. DA GLOSA DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

Conforme o TVF que acompanha os autos de infração em questão, glosaram-se as despesas com bens utilizados como insumos lançadas nas seguintes contas contábeis:

Conta	Descrição Conta Contábil
4111001001	Materiais
4111002001	Materiais - Combustível e Lubrificantes
4111003001	Materiais - Médico Hospitalar
4111004001	Materiais - Administrativo e de Expediente
4111006001	Materiais – Informática
4111007001	Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho

A partir, então, das descrições das contas contábeis de bens utilizados como insumos fornecidas pelo interessado, associadas aos históricos dos respectivos lançamentos contábeis registrados em sua escrituração contábil digital (anexos a este PAF), constatou-se que essas contas registram, respectivamente, o seguinte:

Conta 4111001001 – Materiais (razão às fls. 577 a 1472): Materiais de uso variado, utilizados nos diversos setores da empresa, tais como partes e peças automotivas (pneus, baterias, filtros, limpadores de parabrisa, silenciosos, rolamentos, lanternas, parafusos etc.), materiais de construção (tintas, lixas, tubos, conexões, cimento, cerâmicas, telhas, vigas etc.), itens de higiene e limpeza (detergentes, sabonetes, álcool, papel higiênico, papel toalha, lixeiras, guardanapos, esponjas etc.), alimentos (café, açúcar, biscoitos, leite, refrigerantes, água, sanduíches, queijo, presunto, bolos, pães, margarina etc.), uniformes, ferramentas manuais (chaves de fenda, chaves combinada, chaves inglesa, soquetes, brocas, alicates etc.), utensílios de cozinha (copos, pratos, panelas, talhares etc.), pilhas, lanternas, entre outros.

Conta 4111002001 – Materiais - Combustível e Lubrificantes (razão às fls. 1473 a 1615): Combustível e lubrificantes consumidos pela frota de automóveis da empresa.

Conta 4111003001 – Materiais - Médico Hospitalar (razão às fls. 1616 a 1626): Medicamentos, materiais hospitalares, vacinas utilizadas no atendimento e/ou imunização dos funcionários da empresa.

Conta 4111004001 – Materiais - Administrativo e de Expediente (razão às fls. 1627 a 1753):

Materiais administrativos e de escritório utilizados pelos funcionários da empresa na execução de suas tarefas, tais como canetas, lápis, papéis, cliques, régua, grampeadores, cartuchos de tinta, marcadores de texto, colas, capas para encadernação etc.

Conta 4111006001 – Materiais - Informática (razão às fls. 1754 a 1767): Materiais de informática, empregados no uso e na manutenção de equipamentos de informática, utilizados nas diversas áreas da empresa, tais como cartuchos de tinta, cartuchos de toner, teclados, cilindros, *pen drives*, *mouses*, cabeças de impressão, cabos de rede, placas de rede, discos rígido, processadores etc.

Conta 4111007001 – Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho (razão às fls. 1768 a 1821): Aquisição de itens de segurança de utilização obrigatória nas áreas de geração e transmissão de energia.

Como visto, a tese acordada nos autos do REsp nº 1.221.170/PR afirma que **são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

Também pode-se afirmar que as despesas da pessoa jurídica **com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições**, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, comercial etc., da pessoa jurídica.

Ainda, segundo o Parecer Normativo Cosit/RFB no 05, de 17 de dezembro de 2018, 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 que se desenvolva a produção de bens ou a prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como, por exemplo, no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

Quanto às ferramentas, a decisão da Primeira Seção do STJ em questão assentou que elas não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

Quanto às partes e peças, como os combustíveis e lubrificantes consumidos nos veículos das empresas, concluiu-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Observe-se que, no caso analisado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, que se refere a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos, tais despesas não foram consideradas insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e Cofins.

Diante de tudo o que se expôs, especialmente sobre o processo produtivo de FURNAS (geração e transmissão de energia elétrica), com vistas a subsidiar o futuro julgamento do CARF, **conclui-se que, à luz do Parecer Normativo Cosit/RFB no 05/2018, os itens lançados nas contas contábeis “4111001001 – Materiais”, “4111002001 – Materiais - Combustível e Lubrificantes”, “4111003001 – Materiais - Médico Hospitalar”, “4111004001 – Materiais - Administrativo e de Expediente” e “4111006001 – Materiais – Informática” não preenchem os requisitos da essencialidade ou relevância estabelecidos pela Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.**

Por outro lado, os itens lançados na conta contábil “4111007001 – Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho”, por se tratar de itens destinados à proteção individual (EPI) dos empregados de FURNAS, devem ser considerados insumos geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS em razão de imposição legal, conforme entendimento firmado pelo STF no REsp nº 1.221.170/PR.

X. DA GLOSA DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

Conforme o TVF que acompanha os autos de infração em questão, glosaram-se as despesas com serviços utilizados como insumos lançadas nas seguintes contas contábeis:

Conta	Descrição Conta Contábil
4121001001	Serviço de Terceiros - Mão de Obra Contratada
4121002001	Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações
4121006001	Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outras Instal. Benf.
4121007001	Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outros Equipamentos
4121025001	Serviço de Terceiros - Serviços Diversos
4121027001	Serviço de Terceiros - Comunicação

A partir, então, das descrições das contas contábeis de serviços utilizados como insumos fornecidas pelo interessado, associadas aos históricos dos respectivos lançamentos contábeis registrados em sua escrituração contábil digital (anexos a este PAF), constatou-se que essas contas registram, respectivamente, o seguinte:

Conta 4121001001 – Serviço de Terceiros - Mão de Obra Contratada (razão às fls. 1822 a 1852):

Contratação de mão de obra terceirizada para execução de serviços auxiliares da empresa, tais como tele-atendimento, apoio, recepção, portaria, zeladoria, som e copeiragem.

Conta 4121002001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações (razão às fls. 1853 a 1897): Serviços de manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização.

Conta 4121006001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outras Instal. Benf. (razão às fls. 1898 a 1913): Serviços de manutenção e conservação de áreas verdes (gramados, jardins etc.), reparo e aterramento de cercas, limpeza e conservação de áreas externas, recuperação de áreas degradadas e serviços afins.

Conta 4121007001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outros Equipamentos (razão às fls. 1914 a 1929): Serviços de manutenção de equipamentos de elevação e movimentação de cargas, computadores e equipamentos de informática, equipamentos reprográficos, equipamentos de cozinha industrial, eletrodomésticos, relógios de ponto, equipamentos diversos e ferramentas auxiliares, calibração de instrumentos e equipamentos e demais serviços afins.

Conta 4121025001 – Serviço de Terceiros - Serviços Diversos (razão às fls. 1930 a 1953): Serviços diversos de pequeno vulto, dentre os quais citamos confecção de carimbos, chaveiro, lavanderia, pedágio, estacionamento, vidraçaria, transporte de funcionários, despachante, cartório, fornecimento de refeições, palestras, lavagem de veículos etc.

Conta 4121027001 – Serviços de Terceiros - Comunicação (razão às fls. 1954 a 2112): Serviços de telefonia fixa, móvel e de dados.

Como visto, a tese acordada nos autos do REsp nº 1.221.170/PR afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

Conforme o Parecer Normativo Cosit/RFB no 05/2018, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se reconhece o serviço prestado por ela (disponibilização de força de trabalho) como insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos do PIS/Pasep e da Cofins **se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada** atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Por outro lado, não configuram insumos: a) a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada para atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

Ainda de acordo com o citado parecer, malgrado o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR referir-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável 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 sejam considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

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

Diante de tudo o que se expôs, especialmente sobre o processo produtivo de FURNAS (geração e transmissão de energia elétrica), com vistas a subsidiar o futuro julgamento do CARF, conclui-se que, à luz do Parecer Normativo Cosit/RFB no 05/2018, os itens lançados nas contas contábeis “4121001001 – Serviço de Terceiros - Mão de Obra Contratada”, “4121006001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outras Instal. Benf.”, “4121007001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outros Equipamentos”, “4121025001 – Serviço de Terceiros - Serviços Diversos” e “4121027001 – Serviços de Terceiros - Comunicação” não preenchem os requisitos da essencialidade ou relevância estabelecidos pela Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Por outro lado, os itens lançados na conta contábil “4121002001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações”, por destinarem-se à manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização das instalações de FURNAS, devem ser considerados insumos geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, já que necessários ao funcionamento ordinário dos ativos produtivos da empresa, conforme entendimento firmado no Parecer Normativo Cosit/RFB no 05/2018.

De ressaltar que, segundo o Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente

“...é uma empresa de economia mista de capital fechado, localizada na Rua Real Grandeza, 219 – Botafogo – Rio de Janeiro, controlada pela Centrais Elétricas Brasileiras S.A. - Eletrobras, **atuando na geração, transmissão e comercialização de energia elétrica** na região abrangida pelo Distrito Federal e os Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Paraná, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso e Tocantins e participante de Sociedades de Propósito Específico (SPE). A comercialização de energia realiza-se com empresas distribuidoras de energia e consumidores de todo o território nacional.

O sistema de produção de energia elétrica de FURNAS cuja concessão pertence em sua totalidade a Empresa, é composto por 8 (oito) usinas hidrelétricas de propriedade exclusiva, 2 (duas) em parceria com a iniciativa privada, com uma potência instalada de 8.662 MW*, e 2 (duas) usinas termelétricas com 962 MW* de capacidade, totalizando 9.624 MW*.

(...)

O sistema de transmissão é composto por 54 subestações (SE), incluindo as SEs de Macaé e Zona Oeste, por cessão, conforme Contrato de Cessão de Uso, e as SEs Iriri e Itatiba; 19.420 km* de linhas de transmissão (LT), sendo 17.807 km* em corrente alternada e 1.612 km* em corrente contínua, na tensão de ± 600 kV; além da capacidade de transformação de 106.986,84 MVA*.

(...)

A **comercialização de energia por FURNAS** está baseada em dois ambientes distintos de mercado, sendo um regulado para a comercialização de energia para as concessionárias de distribuição e outro caracterizado por contratos livremente pactuados.

Divergimos, contudo, da proposta de glosa de alguns dos **bens** utilizados como insumos (não quanto à análise da **prestação de serviços** adquiridos). Antes de dizê-los, cabe observar não haver nos autos informações precisas sobre em que atividades boa parte dos itens glosados são utilizados. São eles:

– **Conta 4111001001 – Materiais** (razão às fls. 577 a 1472): Materiais de uso variado, utilizados nos diversos setores da empresa, tais como partes e peças automotivas (pneus, baterias, filtros, limpadores de parabrisa, silenciosos, rolamentos, lanternas, parafusos etc.), materiais de construção (tintas, lixas, tubos, conexões, cimento, cerâmicas, telhas, vigas etc.), itens de higiene e limpeza (detergentes, sabonetes, álcool, papel higiênico, papel toalha, lixeiras, guardanapos, esponjas etc.), alimentos (café, açúcar, biscoitos, leite, refrigerantes, água, sanduiches, queijo, presunto, bolos, pães, margarina etc.), uniformes, ferramentas manuais (chaves de fenda, chaves combinada, chaves inglesa, soquetes, brocas, alicates etc.), utensílios de cozinha (copos, pratos, panelas, talhares etc.), pilhas, lanternas, entre outros.

A maior parte dos itens listados evidentemente não se enquadra na definição de insumos. Certa a fiscalização.

Todavia, entendemos que, considerada as atividades desenvolvidas pela Recorrente e todo o sistema que opera, que compreende dez usinas hidrelétricas e quase 20 mil km de linhas de transmissão (em oito estados da federação e o Distrito Federal), os seguintes gastos devem ser admitidos para o efeito de creditamento: **partes e peças automotivas (pneus, baterias, filtros, limpadores de parabrisa, silenciosos, rolamentos, lanternas, parafusos etc.) e ferramentas manuais (chaves de fenda, chaves combinada, chaves inglesa, soquetes, brocas, alicates etc.).**

– **Conta 4111002001 – Materiais - Combustível e Lubrificantes** (razão às fls. 1473 a 1615): Combustível e lubrificantes consumidos pela frota de automóveis da empresa.

Pela mesma razão dos itens antes admitidos, entendemos que, também aqui, deve ser admitido o crédito. A utilização de veículos na operação e manutenção de todo o sistema nos parece óbvia.

Por fim, no mesmo Relatório de Diligência Fiscal, propôs-se a **reversão**, e com ela concordamos, das glosas dos itens lançados nas contas contábeis “**4111007001 – Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho**” (aquisição de itens de segurança de utilização obrigatória nas áreas de geração e transmissão de energia) e “**4121002001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações**” (serviços de manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização).

Com relação à apropriação de crédito extemporâneos, entendeu a fiscalização que só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, relativos aos períodos com os créditos alterados, em especial as DCTF e os Dacon.

Divergimos.

Como os motivos do nosso convencimento coincidem com o adotado no Acórdão nº 3202-001.617, de 19/03/2014, proferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em julgamento do qual participamos, passamos a transcrever, também aqui, o voto do seu relator, o il. ex-Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, adotando-o como razão de decidir:

"Para a DRJ, o entendimento da fiscalização foi correto, pois na sua ótica era inadmissível apurar créditos extemporâneos sem retificar os DACTs e DCTFs anteriores. Eis suas palavras:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACT.

A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

No entanto, em janeiro de 2015, nossa Turma julgou que é possível, sim, o desconto de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativos, no julgamento do PAF nº 12585.000064/2009-11 (somente ficou vencida a douta Conselheira-Presidente, Irene Souza da Trindade Torres Oliveira).

Com efeito, as Linhas 06/30 e 06/31 do DACT, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”,

contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Igualmente, no “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFD-PIS/Cofins)”, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Observe-se:

2.5 - BLOCOS DO ARQUIVO

Entre o registro inicial e o registro final, o arquivo digital é constituído de blocos, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e outras informações.

2.5.1- Tabela de Blocos Bloco-Descrição 0-Abertura, Identificação e Referências A-Documentos Fiscais - Serviços (ISS)

C-Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)

D-Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)

F-Demais Documentos e Operações

M-Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS

1-Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, **Operações Extemporâneas** e Outras Informações

9-Controle e Encerramento do Arquivo Digital

[...]2.6.1.7. *Bloco 1*

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – PIS/PASEP	1101	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1100 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – PIS/PASEP	1102	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1101 for igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 ou 66)

[...]

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – COFINS	1501	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1500 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – COFINS	1502	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1501 for igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 ou 66)

As sobreditas previsões no DAFON e na EFD buscam cumprir o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito

não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Além disso, é preciso frisar que a única consequência legal para o preenchimento incorreto do DACON são as multas previstas no art. 7º Lei nº 10.426/2002. Confira-se:

Art. 7º **O sujeito passivo que deixar de apresentar** Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e **Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões**, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e **sujeitar-se-á às seguintes multas:**

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

§ 2º **Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:**

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - a setenta e cinco por cento, **se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.**

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.

§ 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo."

Como se vê, o art. 7º Lei nº 10.426/2002 prevê, apenas, multa em caso de incorreções no DACON e a intimação do contribuinte para corrigi-las, de modo a reduzir tais sanções. Não há, por conseguinte, previsão legal para glosar os créditos da não-cumulatividade por eventuais equívocos no DACON.

Pelo mesmo raciocínio, não é possível indeferir o PER pelo simples fato deste abranger mais de um trimestre, em decorrência da apuração extemporânea, permitida, dos créditos pelo contribuinte.

Acrescente-se, ainda, que o referido crédito tem por fundamento o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei nº 11.116/2005, podendo ser utilizado tanto na dedução da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, quanto na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica. Eis os seus termos:

(Lei nº 11.033/2004)

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

(Lei nº 11.116/2005)

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta

Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Em tais créditos, colha-se os seguintes precedentes do CARF julgados à unanimidade:

Processo nº 16349.000033/2008-14 Relator JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA Sessão de 24/07/2014

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. ART. 8º, DA LEI Nº 10.925/04. AGROINDÚSTRIA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PARA COMPENSAR COM OUTRO TRIBUTO.

O aproveitamento de crédito presumido da COFINS, de que trata o Art. 8º, da lei nº 10.925/04, para compensar com outros tributos, não é permitido para as agroindústrias, ainda que eles se acumulem em razão de vendas com tributação suspensa, não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. O art. 16, da Lei nº 11.116/2005, autoriza a utilização dos créditos do PIS e COFINS não-cumulativos se eles tiverem sido acumulados em razão das vendas dos produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/COFINS.

[Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Ângela Sartori e Cláudio Monroe Massetti (Suplente)].

Processo 15586.001201/2010-48 Relator JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2008 CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos incorridos com serviços de desativação/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres. Recurso Voluntário Provido [Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez

López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Natal e Bernardo Motta Moreira.]

Ademais, é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos nos tributos não-cumulativos, refazendo se for o caso cálculos efetuados pelo contribuinte, na forma da legislação tributária. Não pode a fiscalização indeferir o ressarcimento ou glosar os créditos não-cumulativos, por alegado vício formal no preenchimento das obrigações acessórias, sem sequer intimar o contribuinte para retificar os supostos equívocos nem examinar se os créditos procedem ou não, deixando indevidamente de corrigir, de ofício, os erros eventualmente cometidos pelo contribuinte.

Acolho, nessa linha, o mesmo entendimento firmado sobre a matéria pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em 01/09/2011, no PAF. nº 13981.000184/2004-95, cujo Voto da lavra do Ilmo. Conselheiro EMANUEL ASSIS transcrevo abaixo, integrando-o a minha fundamentação:

Para mim, na situação em tela não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.

Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA.

A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar as diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.

Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."

Feitas as devidas adaptações ao caso julgado, cabe destacar, por fim, que o Ato Declaratório Executivo - ADE Cofins nº 20, de 14/03/2012, que revogou o ADE nº 34, de 2010, manteve a previsão para os lançamentos de créditos extemporâneos de PIS/Cofins.

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para que se reapurem os valores de PIS/Cofins devidos após a reversão das seguintes glosas:

- a) **Conta 4111001001 – Materiais:** apenas as partes e peças automotivas (pneus, baterias, filtros, limpadores de parabrisa, silenciosos, rolamentos, lanternas, parafusos etc.) e as ferramentas manuais (chaves de fenda, chaves combinada, chaves inglesa, soquetes, brocas, alicates etc.);
- b) **Conta 4111002001 – Materiais - Combustível e Lubrificantes:** Combustível e lubrificantes consumidos pela frota de automóveis da empresa;
- c) **“4111007001 – Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho: Aquisição de itens de segurança de utilização obrigatória nas áreas de geração e transmissão de energia;**
- d) **“4121002001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações”:** Serviços de manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização); e, finalmente,
- e) Créditos extemporâneos de PIS/Cofins.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Fl. 24 do Acórdão n.º 3201-006.671 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720892/2017-23