



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

Processo nº 10467.902982/2009-99
Recurso nº . Voluntário
Acórdão nº 3301-003.223 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO - DCTF RETIFICADORA
Recorrente ENERGISA PARAÍBA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

DIREITO AO CRÉDITO DO PIS E DA COFINS.

Havendo a comprovação documental do direito creditório do contribuinte, este deve ser reconhecido.

MOMENTO DO CREDITAMENTO.

O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo que o termo "aquisição" exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário. Crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente na prestação de serviços da empresa.

DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS. DIREITO AO CRÉDITO.

A prestação de serviço que exige a utilização de automóveis autoriza o aproveitamento do crédito com despesas de combustível para a execução dos respectivos serviços, por se tratar de insumo na prestação do seu serviço, na forma autorizada pelo artigo 3º., inciso II, da Lei 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Luiz Augusto do Couto Chagas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, inicialmente, em face da não homologação de compensações pelo Despacho Decisório nº 848568282, proferido eletronicamente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em João Pessoa/PB (fl. 06), mediante o qual foi não homologada a Declaração de Compensação de nº 18810.20921.230109.1.3.04-3512 (fls. 01/05).

Consoante se verifica às fls. 01/05, a contribuinte, por meio de supradita DCOMP, declarou a compensação de débito, alusivo ao período de apuração de dezembro de 2008, a título da COFINS, devida pela sistemática não-cumulativa, na importância principal de R\$ 102.162,96, com conjecturado crédito, no montante original inicial de R\$ 101.151,45, derivado de alegado pagamento a maior que o devido a título da COFINS sob a sistemática não-cumulativa, período de apuração de novembro/2008, vencimento: 24/12/2008, realizado aos 23/12/2008 no valor total de R\$ 4.426.030,50.

Infere-se, do Despacho Decisório de fl. 06, que, com fundamento nos arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 do CTN e no art. 74, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, foi não-homologada a compensação do débito declarada com o pretendido crédito pois o pagamento acima discriminado havia sido integralmente utilizado para a extinção do débito da COFINS, código de receita: 5856, concernente ao período de apuração de novembro de 2008.

A Recorrente, Energisa Paraíba, se insurge contra decisão administrativa que não homologou compensação apresentada, com Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que

(i) cometeu um equívoco ao apresentar a DCTF com a constituição dos créditos tributários devidos e que;

(ii) assim que identificado o erro de preenchimento, dentro do prazo legal, retificou suas declarações, para constar o real crédito tributário, demonstrando, assim, que existiam créditos suficientes para quitação do débito indicado em seu pedido de compensação.

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade apresentada, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Recife (PE), entendeu por bem indeferir o pedido do Recorrente, sob o principal argumento de que este não fez prova suficiente para demonstrar os créditos declarados.

Argumentou que o fato de o contribuinte ter retificado posteriormente suas declarações, em nada altera o seu direito creditório, uma vez que a DCTF retificadora, por ter sido apresentada após a ciência do Despacho Decisório aqui debatido, e que caracteriza o procedimento fiscal acerca do indébito pleiteado e da cobrança dos débitos cujas compensações não foram homologadas, não surte efeitos no tangente à alteração do valor da COFINS de março de 2008, constante da DCTF retificada.

A decisão da DRJ foi assim ementada:

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

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008

**TRIBUTO. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. RESTITUIÇÃO.
RECONHECIMENTO. REQUISITOS.**

O reconhecimento do direito à restituição requisita a comprovação da realização de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBANTE.

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição.

**RESTITUIÇÃO. PROVAS. MOMENTO PARA
APRESENTAÇÃO.**

Ressalvadas as hipóteses das alíneas "a" a "c", do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, as provas comprobatórias da restituição devem ser apresentadas por ocasião da interposição da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

**INDÉBITO INCOMPROVADO. COMPENSAÇÃO. NÃO-
HOMOLOGAÇÃO.**

Não se homologa compensação de débitos com suposto direito creditório improvable pelo sujeito passivo.

Solicitação Indeferida.

No recurso voluntário apresentado tempestivamente, a recorrente renova as alegações apresentadas em sua Manifestação de Inconformidade, invocando, em síntese, a existência de provas com relação ao crédito indicado no pedido de compensação, em especial as declarações retificadas e, principalmente, a ausência de prejuízo ao erário, tendo em vista a suficiência de crédito passível de compensação para pagamentos dos débitos indicados no pedido de compensação.

O CARF solicitou diligência para a Delegacia de origem para, com base no princípio da verdade material e no fato de não constar nos autos documentação contábil ou fiscal capaz de comprovar os exatos valores dos créditos tributários da recorrente:

(i) Apurar se os valores dos créditos indicados nas declarações retificadas pelo recorrente, bem como os demais documentos contábeis e fiscais da empresa;

(ii) Juntar aos autos cópia da documentação que demonstre a origem dos créditos declarados;

(iii) Intimar a empresa a se manifestar acerca da diligência realizada, se assim desejar, no prazo de trinta dias de sua ciência;

(iv) Retornar os presentes autos ao CARF para julgamento.

A diligência foi realizada e chegou a seguinte conclusão:

(...)

Pelo quadro acima, podemos observar que as relações analíticas entregues pelo contribuinte já são inferiores ao valor total das bases de cálculo na ficha 16A do DACON em R\$ 1.996.222,24 (39.586.908,30 – 37.590.686,06).

Além disso, este trabalho de diligência somente confirma R\$ 34.334.753,53 dos R\$ 37.590.686,06 relacionados.

Portanto, pela documentação apresentada pelo contribuinte, os créditos calculados na Ficha 16A do DACON não estão confirmados na sua totalidade por este trabalho de diligência, conforme resumido no quadro acima.

Após a ciência deste relatório, o contribuinte poderá apresentar, caso deseje, manifestações no prazo de trinta dias, que serão anexadas ao processo e encaminhadas ao CARF.

Em 21 de fevereiro de 2014, a contribuinte apresentou manifestação acerca do relatório fiscal da diligência solicitada pelo CARF, onde basicamente, concorda com os pontos do relatório que sustentaram a existência de parte do crédito pleiteado, e discorda, ponto a ponto, dos tópicos que não foram coincidentes com a sua interpretação acerca dos créditos não considerados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Na Resolução Nº 3801000.389 da 1ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do CARF, há toda a fundamentação fática e de direito para a solicitação da diligência para a Delegacia de origem, com base no princípio da verdade material. Transcrevo as partes de interesse da solicitação:

(...)

No processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, não pode basear sua decisão em apenas uma prova carreada nos autos. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

Isto porque, no processo administrativo não há a formação de uma lide propriamente dita, não há, em tese, um conflito de interesses. O objetivo é esclarecer a ocorrência dos fatos geradores de obrigação tributária, de modo a legitimar os atos da autoridade administrativa.

A Resolução que solicitou a diligência entendeu também que havia indícios de que os créditos passíveis de compensação existiam:

(...)

Assim, devem ser considerados, in casu, as declarações retificadas pelo Recorrente, que, a princípio, em uma análise superficial, demonstram créditos passíveis de compensação.

Contudo, só através de diligência, que deverá ser realizada pela DRF de João Pessoa, é que se poderá ter certeza de que os créditos utilizados são mesmo passíveis de serem compensados, como pretendeu o Recorrente. (...)

Portanto, com base na fundamentação transcrita como justificativa para a busca da verdade material, foi realizada diligência pela delegacia de origem.

Entretanto, a controvérsia do processo permaneceu, pois a contribuinte apresentou manifestação acerca do relatório fiscal da diligência solicitada pelo CARF, onde discorda dos tópicos que não foram coincidentes com a sua interpretação acerca dos créditos não considerados.

A diligência concluiu que:

(...) as relações analíticas entregues pelo contribuinte já são inferiores ao valor total das bases de cálculo na ficha 16A do DACON em R\$ 1.996.222,24 (39.586.908,30 – 37.590.686,06).

Além disso, este trabalho de diligência somente confirma R\$ 34.334.753,53 dos R\$ 37.590.686,06 relacionados.

Portanto, pela documentação apresentada pelo contribuinte, os créditos calculados na Ficha 16A do DAICON não estão confirmados na sua totalidade por este trabalho de diligência, conforme resumido no quadro acima.

Após a ciência deste relatório, o contribuinte poderá apresentar, caso deseje, manifestações no prazo de trinta dias, que serão anexadas ao processo e encaminhadas ao CARF.

O relatório de diligência foi dividido nos seguintes tópicos:

- A) Da opção por regime especial de tributação;
- B) Do rateio proporcional dos valores contábeis para as bases de cálculo dos créditos;
- C) Dos insumos (bens e serviços) utilizados para calcular créditos;
- D) Das comprovações das origens das bases de cálculos dos créditos.

Em relação aos tópicos A, B e C tanto a fiscalização quanto a recorrente concordam, sendo os temas incontroversos.

Entretanto, em relação ao tópico D, isto é, "Das comprovações das origens das bases de cálculos dos créditos", a recorrente discordou da fiscalização e apresentou suas considerações.

A diligência, preliminarmente, alega que a recorrente é empresa comercial, que compra e vende energia elétrica, pois seu Estatuto Social não prevê, nem produção e nem prestação de serviços, portanto, não poderia se utilizar de insumos para créditos de PIS e Cofins.

Discordo da fiscalização. Nessa matéria, tenho o mesmo entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 27, de 09 de setembro de 2008, que considera que a atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviços, independentemente do que consta no Estatuto Social do contribuinte, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS. A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço. Para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica: I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço; II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço; III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de

Transmissão (CCT); IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS). Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica: I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado; II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004. Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa: I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC); II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR); III) os gastos a serem destinados à Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).

Logo, a conclusão da diligência de que, pela documentação apresentada pelo contribuinte, os créditos calculados na Ficha 16A do DACON não estariam confirmados na sua totalidade, não devem ser considerados na sua totalidade, por partir de premissas equivocadas.

Ao se manifestar após a diligência, preliminarmente, a recorrente afirma que a fiscalização extrapolou a sua atribuição, ao fazer a análise dos créditos de PIS e Cofins tomados sobre insumos adquiridos pela recorrente.

O contribuinte afirma que a fiscalização “extrapolou os limites da tarefa que lhe foi atribuída pelo órgão julgador”.

Nesse aspecto, é a recorrente que está equivocada. A Resolução do CARF tem a intenção clara de verificar a existência dos créditos indicados no DACON, trabalho este que foi realizado pelo auditor-fiscal.

Adentrando ao mérito da controvérsia, ainda no tópico D, a recorrente discorda de 5 pontos do relatório, no que diz respeito a glosas dos créditos de PIS e Cofins apurados pela recorrente:

1) Créditos de Notas Fiscais de Outubro de 2008, não Geram Créditos em Novembro de 2008;

2) Créditos Decorrentes de Despesas de Combustíveis;

3) Créditos Decorrentes de Despesas de Materiais de Almoxarifado/estocados;

4) Nota Fiscal 760;

5) Créditos Decorrentes da "Planilha de 12 Meses".

Antes de analisar cada ponto, cumpre-se destacar que na manifestação da recorrente há uma certa impropriedade de termos ao tratar do relatório de diligência.

É preciso lembrar que, para contestar a conclusão atingida pelo Despacho Decisório de fl. 06, a contribuinte argumenta haver informado equivocadamente o valor devido

da COFINS na DCTF, em relação à qual remeteu Declaração retificadora em 30/10/2009 reduzindo o débito para o valor de R\$ 4.324.879,05, idêntico ao constante do DACon enviado em 07/08/2009.

Como provas de suas alegações, a contribuinte anexou, apenas, cópias de DARF, de DCTF (enviadas aos 08/01/2009 e aos 30/10/2009) e de DACon (transmitido aos 07/08/2009).

Tais documentos, não evidenciavam o direito ao pretendido indébito.

Inclusive, seria impossível para a fiscalização acatar qualquer manifestação da contribuinte, já que a DCTF retificadora, foi apresentada após a sua ciência do Despacho Decisório.

Logo, depois do relatório de diligência, em vários momentos, a recorrente afirma que o a fiscalização, no relatório de diligência glosou seus créditos indevidamente. Na verdade, é preciso lembrar que a recorrente pagou seu débito com o valor que entendia correto, posteriormente, sem apresentar nenhuma prova e retificou suas declarações, reduzindo sua base de cálculo.

No relatório de diligência, a Delegacia de origem está tentando, com as provas apresentadas pela recorrente, encontrar a base de cálculo por ela retificada de maneira extemporânea.

Em outro momento, afirma que o relatório de diligência não está devidamente fundamentado, sendo, portanto, nulo. Não custa lembrar que, caso o relatório de diligência deixasse de ser considerado pelo CARF, permaneceria o entendimento do acórdão recorrido, de que as provas apresentadas pela contribuinte não justificam a retificação de sua base de cálculo.

Feitos esses esclarecimentos, analisarei os pontos elencados pela recorrente.

1) Créditos de Notas Fiscais de Outubro de 2008, não Podem Gerar Créditos em Novembro de 2008:

Restaram parcialmente glosados os créditos de PIS/COFINS apurados pelo Recorrente, tendo o auditor fiscal apresentado as seguintes justificativas para a glosa:

a) Parte dos créditos de PIS/COFINS estaria ligada a operações não comprovadas documentalmente, razão pela qual não teria como cancelar o creditamento realizado pelo contribuinte.

Consoante manifestação da fiscalização, certas notas de aquisição de energia elétrica para distribuição pelo Recorrente estariam ilegíveis ou ausentes.

Ao manifestar-se sobre a perícia, o contribuinte tratou de trazer aos autos os documentos tidos como incompletos, defeituosos ou ausentes pelo auditor fiscal, os quais comprovariam as aludidas operações, objetivando sanar qualquer lapso anteriormente havido.

Sobre a documentação juntada, o Fisco manteve-se silente, deixando de apreciá-la.

b) Parte desses créditos de PIS/COFINS estaria ligada a notas fiscais de aquisições de bens, insumos e serviços datadas de outubro de 2008, o que impediria o correspondente creditamento no mês de março de 2008.

Porém, entendo que tal posicionamento não deve persistir.

Os dispositivos legais que tratam do creditamento do PIS e da COFINS estabelecem que o cálculo deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo certo que o termo "aquisição" exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário, sem, contudo, demonstrar se, de fato, os créditos indicados pelo Recorrente seriam suficientes para liquidar os débitos.

Assim, embora parte dos créditos diga respeito a notas fiscais emitidas em outubro de 2008, não há porque não se admitir o aproveitamento do correspondente crédito em novembro de 2008, quando as aquisições geradoras do direito ao creditamento foram devidamente contabilizadas e não foram aproveitadas no período anterior.

Assim prescreve o artigo 3º. § 1º. da Lei 10.833/2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 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)

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;

Verifica-se que a Lei não vincula a apropriação do crédito à data da emissão da nota fiscal. E, mesmo que o crédito fosse vinculado à data da emissão da nota fiscal, o seu aproveitamento não estaria prejudicado, conforme autoriza o artigo 3º. § 4º. da Lei 10.833/2003:

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

Portanto, tal glosa não deve ser mantida.

2) Créditos Decorrentes de Despesas de Combustíveis;

Segundo o relatório de diligência, as despesas com combustíveis, realizadas através da empresa Ticket Serviços S.A. , não geram direito ao creditamento.

Ultrapassando a premissa já esclarecida de que as distribuidoras de energia podem ser consideradas como prestadoras de serviço, temos que analisar o conceito de insumo para a fiscalização e para a recorrente.

A glosa está relacionada ao conceito de insumo no entendimento da recorrente ser diferente do conceito de insumo pelo entendimento da fiscalização.

Preliminarmente, registro que a maioria das decisões proferidas no CARF vêm assentando o entendimento de que o conceito de insumos para creditamento de PIS e da Cofins demandam critérios próprios, nem iguais aos critérios para o creditamento do IPI e nem ao conceito de insumo aplicado na legislação do Imposto de Renda.

Inicialmente o PIS e a Cofins foram instituídos de forma cumulativa. Posteriormente, as leis 10.637/02 e 10.833/03 modificaram o regime de apuração destas contribuições de cumulativo para não-cumulativo, no momento em que as alíquotas foram majoradas para 9,25% no total.

Essa não cumulatividade foi desenhada segundo o entendimento do legislador ordinário, porque não havia qualquer preceito constitucional impondo regras sobre a não-cumulatividade na apuração dos tributos.

Estabeleceu-se portanto um sistema legal de dedução de créditos em razão das despesas e aquisições de bens e serviços previstas nos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03. As referidas leis não legislaram sobre o conceito de insumos para os casos de apuração dos créditos de PIS e Cofins, dando margem para diversas interpretações sobre o tema, no decorrer destes anos.

Por esta razão, vem sendo discutido no âmbito administrativo, perante a Justiça Federal e o Superior Tribunal de Justiça o conceito de insumos para fins de créditos de PIS e Cofins.

Como dito, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são omissas quanto ao alcance do termo “insumo” para fins de cálculo do crédito das referidas contribuições. Tal amplitude terminológica encontra-se disposta apenas em normas de natureza infralegal, como o § 5º, do artigo 66, da IN SRF nº 247, de 21/11/2002, dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003, da não-cumulatividade do PIS/Pasep, bem como nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, da não-cumulatividade da COFINS. Segundo tais

normas, para fins de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, deverão ser assim concebidos, aqueles:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Especificamente sobre o critério adotado pela IN SRF nº 404/2004 para a definição de insumo destaca-se que:

[...] não é válida a equiparação [à legislação do IPI] realizada pela instrução normativa. A contribuição não incide apenas sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados. Tais negócios jurídicos abrangem parte da materialidade da exação, que é muito mais ampla e alcança todos os atos de acréscimo ao patrimônio líquido do contribuinte (receita bruta). Desse modo, a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI gera como efeito prático a limitação da não cumulatividade da contribuição a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte. Ao mesmo tempo, compromete de forma irremediável a maior virtude da legislação: a previsão de um conceito amplo de insumo, capaz de garantir uma salutar e indispensável maleabilidade da lei em face do dinamismo da atividade empresarial. Uma restrição dessa natureza somente poderia ser prevista em lei formal, diretamente na Lei nº 10.833/2003, inclusive porque, ao reduzir o montante do crédito dedutível, a instrução normativa implica o aumento do valor do tributo devido por meio de analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.

(SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 315)

Aduz ainda que a Lei nº 10.833/2003 adotaria “[...] um conceito de insumo claramente ligado à noção de custo de produção prevista de forma exemplificativa na legislação do imposto de renda (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto nº 3.000/1999, arts. 290 e 291)”¹.

Há ainda doutrinadores que apregoam a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins², em sintonia com a tese sustentada pela

¹ ob. cit., p. 315-316.

² MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (coord.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo:

recorrente. Segundo ele, pelo fato de as contribuições em comento alcançarem a receita total das entidades, a única forma de assegurar sua integral não-cumulatividade seria se “os créditos apropriáveis alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”.

Para Marco Aurélio Greco³ os insumos para fins de PIS/Pasep e Cofins não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira, ao estudar a questão da não-cumulatividade, e explicando a lição de Greco, assevera que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSLL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração. No entanto, “nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins”. A idéia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS⁴, dado ser o IPI

[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.

Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:

relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

Há também outras teses doutrinárias sobre esse que é um dos mais intrincados assuntos relacionados ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS. Particularmente, no âmbito do presente foro de discussão destinado a buscar um posicionamento justo para a lide, entendo que se a lei admite o direito de crédito decorrente de despesas incorridas pela pessoa jurídica, tais como pelo aluguel de prédios, de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como da energia consumida em seus estabelecimentos, dentre várias outras hipóteses, também permite que referido direito creditório decorra da aquisição de bens e de serviços utilizados como insumo, ressalvadas as exceções legais.

Em consequência das limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, constata-se que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, posição que defendemos, muito embora reconheçamos que parte da doutrina tente dar ao

Quartier Latin, 2005. p. 204. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

³ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

⁴ O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, contudo, não encontra alicerce na legislação pertinente.

Esta, inclusive, também é a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento daquela Corte pode ser visualizado no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.246.317-MG:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, **que neles possam ser direta ou indiretamente empregados** e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que

pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, quanto ao alcance do conceito de *insumo* segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, entendo que a acepção correta é aquela ligada à **essencialidade** do bem ou do serviço para o exercício da atividade empresarial: fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou prestação de serviços. Também há relação estreita com o objeto social da empresa.

Logo, muito embora entendamos que o conceito de *insumo* seja mais elástico que o adotado pela Receita Federal nas suas instruções normativas nº 247, de 21/11/2002 e 404, de 12/03/2004, conforme razões acima desenvolvidas, e mesmo admitindo que muitos desses serviços e gastos são essenciais à dinâmica empresarial no seu aspecto macro, alguns deles dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo, não estando relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente.

No caso concreto, a recorrente esclareceu que a prestação do seu serviço, nos termos em que delegado pelo Poder Público, exige que o delegatário tenha a disposição diversos automóveis voltados a atender as demandas surgidas em todo o território coberto pelo fornecimento de energia de responsabilidade do contribuinte fiscalizado. Por óbvio, tais veículos devem ser abastecidos com combustível para a execução dos respectivos serviços.

Trata-se, por conseguinte, de *insumo* na prestação do seu serviço.

O abastecimento dos veículos do Recorrente se dá mediante a contratação de empresa especializada no fornecimento de cartões de abastecimento, como ocorre na prática das grandes empresas, para fins de se alcançar maior controle e menor custo.

Em face do exposto, entendo que é possível o direito ao creditamento em decorrência desse dispêndio, na forma autorizada pelo artigo 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entregados veículos

classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Portanto, entendo que a glosa não deve permanecer nessa matéria.

3) Créditos Decorrentes de Despesas de Materiais de Almoxarifado/estocados:

Assim como no item 2, tal glosa está relacionada ao conceito de insumo, no entendimento da recorrente, ser diferente do conceito de insumo pelo entendimento da fiscalização.

Da mesma maneira que no item 2, o conceito de insumos aqui adotado para creditamento de PIS e da Cofins terá critérios próprios, nem iguais aos critérios para o creditamento do IPI e nem ao conceito de insumo aplicado na legislação do Imposto de Renda.

Para elucidar a questão, trago a explicação da recorrente sobre do que se trata o material em almoxarifado:

(...)

Quando a Energisa adquire esses materiais, tem por procedimento não aproveitar o crédito correspondente - como poderia fazê-lo - no mês da aquisição, mas apenas quando essa mercadoria é efetivamente retirada do estoque e empregada na finalidade para a qual foi concebida. Seguindo o exemplo já apontado, conceba-se que a empresa tenha adquirido 100 cabos para a rede elétrica. Em lugar de tomar crédito imediatamente, somente o fazia quando cada parcela desse total fosse efetivamente usada. Isto é, se em determinado mês usasse 30 cabos, tomaria os créditos nessa exata proporção. Se no mês seguinte, usasse mais 50 cabos, tomaria o crédito proporcional a essa quantia e assim por diante.

Essa sistemática está toda documentada, tal como se pode conferir nos anexos (doc. 04).

(...)

Portanto o conceito de material de almoxarifado do caso concreto é diferente do que habitualmente é encontrado nas demais empresas. Aqui não estamos tratando de materiais para uso administrativo na sede, por exemplo. Estamos tratando de estoque de cabos que são utilizados na prestação de serviço da contribuinte.

Restaria a discussão se os bens deveriam ser contabilizados no ativo imobilizado e o creditamento ser feito por meio dos encargos de depreciação. Entretanto, entendo que o contribuinte tem razão ao contabilizar os cabos como custos na prestação de serviço.

Também, quanto à afirmação da fiscalização de que as aquisições do contribuinte teriam origem não identificada, a recorrente contesta, alegando que entregou ao seus livros fiscais razão, diário, e apresentou planilha com a descrição dos bens em questão, razão pela qual tal alegação não poderia subsistir.

De fato, analisando a documentação acostada aos autos, verifica-se que foram acostados os livros fiscais e as planilhas descritivas. Caso não fossem tais documentos

suficientes para a comprovação da origem do crédito, este deveria ter intimado o contribuinte para prestar esclarecimentos adicionais, de forma a melhor atender a determinação deste Conselho, o que não foi feito.

Por conseguinte, entendo o procedimento está comprovado nos autos e não deve impedir a tomada de créditos.

Portanto, assiste razão à recorrente nessa matéria, não devendo a glosa persistir.

4) A Nota Fiscal 760:

Primeiramente a recorrente enviou a Nota nº 040, do mesmo fornecedor, fazendo referência a Nota nº 760, que era a nota correta. Posteriormente, corrigiu o equívoco.

Portanto, pelo princípio da verdade material, entendo que tal glosa deve ser cancelada.

5) Créditos Decorrentes da "Planilha de 12 Meses".

A fiscalização alegou que:

Também foram identificadas transferências de créditos da planilha de 24 meses para a planilha de 12 meses, no valor total de R\$ 2.625.605,26, desconsideradas por esta fiscalização, isto é, mantidas na planilha de 24 meses (novamente adicionadas na planilha de 24 meses no quadro resumo). Estas transferências não foram devidamente esclarecidas, tendo em vista que sua contabilização em 12 meses torna a base de cálculo maior.

A recorrente esclarece que a referida transferência foi realizada em função da edição da MP 428/2008 (posteriormente convertida na Lei 11.774/2008), que facultou às pessoas jurídicas o direito de descontar, no prazo de doze meses, os créditos de PIS e COFINS na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.

A redação do art. 1º da Lei 11.774/2008 era a seguinte:

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.

Alega que a apropriação dos créditos no prazo de 12 meses foi realizada de acordo com a legislação vigente.

Alega que:

(...)

pode-se conferir no (doc.06) o valor das transferências, a fim de identificar as aquisições que deram origem aos créditos sob análise - máquinas e equipamentos (planilha "transf. 24 para 12 meses 2008")

(...)

Compulsando-se os documentos acostados ao processo, entendo que assiste razão à recorrente nessa matéria.

Conclusão:

Portanto, considerando que a diligência da delegacia de origem concordou com os argumentos da recorrente, com exceção dos 5 tópicos elencados no corpo do voto e que nesses 5 pontos entendo que assiste razão à recorrente, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Luiz Augusto do Couto Chagas