



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10530.900269/2012-03
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3301-009.459 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2020
Recorrente MINERAÇÃO FAZENDA BRASILEIRO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Os recursos administrativos apresentados pela recorrente, demonstrando compreensão da descrição dos fatos contida na autuação e enfrentando as imputações que lhe são feitas, afastam a alegação de nulidade por cerceamento de defesa, não restando caracterizado óbice ao exercício do direito de defesa. Inexistindo qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto n° 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ATIVIDADES INTERMEDIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a contratação de serviços, quando sua prestação se dá em atividades intermediárias da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. NECESSIDADE DE JUNTADA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL COMPLETA.

Na ausência de elementos probatórios que comprovem o pagamento a maior, torna-se mister atestar o inadimplemento dos requisitos de liquidez e certeza, insculpidos no art. 170 do CTN. É imperativa a juntada completa de elementos de escrituração contábil, apta a lastrear a compensação perquirida.

PRODUÇÃO ADICIONAL DE PROVAS. DESNECESSIDADE. TRANSCURSO REGULAR DO PAF E EXERCÍCIO PLENO DO DIREITO DE DEFESA.

Havendo hígido transcurso do PAF, oportunizando-se ao Contribuinte a plena demonstração de seu direito e juntada de acervo probatório, não há que ser deferido pleito de diligência posterior. Esta se presta apenas a casos de última necessidade, em que há demonstração de razoável dúvida quanto ao direito vindicado e seu apontamento. Se o Recorrente não juntou provas suficientes ao longo da instrução processual, o fez por conta e risco e pura liberalidade

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário. Divergiram os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Salvador Candido Brandão Júnior e Liziane Angelotti Meira para reconhecer o direito de crédito sobre energia contratada.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antônio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Jose Adão Vitorino de Moraes, Semiramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3301-009.459 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10530.900269/2012-03

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 189 a 207) interposto contra o Acórdão n.º 14-91.088, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (e-fls. 156 a 180), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada pela empresa acima identificada contra o Despacho Decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento (PER) e homologou ou homologou parcialmente as Declarações de Compensação (DCOMP), conforme despacho decisório abaixo parcialmente reproduzido:

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO				
CNPJ	NOME EMPRESARIAL			
05.613.858/0001-98	MINERAÇÃO FAZENDA BRASILEIRO S/A			
2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP				
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO	
02459.91827.260208.1.1.09-0642	3 trimestre de 2007 - 01/07/2007 a 30/09/2007	DUFINS NÃO-CUMUL EXPORT	10530-900.269/2012-03	
3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL				
Tipo de Crédito: DUFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO				
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:				
	Julho	Agosto	Setembro	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	251.733,84	324.087,72	351.091,17	926.902,53
VLR CRÉDITO DEFERIDO	151.743,92	157.030,14	244.893,59	553.457,65
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.				
O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:				
- HOMOLOGADO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 13691.81670.080211.1.7.09-4182				
- HOMOLOGADO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:				
Desp. 6.91609.080211.1.7.09-2568 30092.19912.080211.1.7.09-7955 38942.58387.080211.1.7.09-0179				
Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) devedor(es) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP 02459.91827.260208.1.1.09-0642.				
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos individualmente compensados, para pagamento até 30/11/2012.				
PRINCIPAL	MULTA	JURIS		
364.999,53	72.969,86	159.968,86		
Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DNF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br , menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".				
Enquadramento Legal: Lei n.º 10.833, de 2003, Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Art. 36 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008.				

No Relatório Fiscal, parte integrante do Despacho Decisório de fl. 115 e 116 — de conhecimento da contribuinte e juntado por este relator aos autos, em prol dos princípios da eficiência e celeridade — consta a fundamentação da autoridade fiscal para indeferir o pedido de ressarcimento e homologar parcialmente as DCOMPs, conforme abaixo:

1. Bens utilizados como insumos

Como resposta à intimação, o contribuinte apresentou memórias de cálculo dos bens utilizados como insumos em cada período de apuração. Das planilhas recebidas foram expurgadas as notas fiscais de serviços utilizados como insumos, das empresas UMICORE e BRINKS, inseridas indevidamente entre as aquisições de bens.

As aquisições de bens utilizados como insumos com direito a crédito e as glosas efetuadas constam no ANEXO I deste Relatório.

2. Serviços utilizados como insumos

2.1. Despesas com transporte e alimentação de funcionários

O contribuinte apurou créditos decorrentes dos serviços de transporte de pessoal e do fornecimento de alimentação para os seus empregados e prestadores de serviços, inserindo-os entre os créditos listados no item "serviços utilizados como insumos" da DACON.

Segundo o § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/02 e § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, são entendidos como insumos apenas os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Como não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, os serviços de transporte e fornecimento de alimentação aos funcionários escapam ao conceito legal de insumos.

A esse respeito, podemos citar a Solução de Divergência nº 33 – Cosit, de 25 de setembro de 2008, que assim se pronuncia:

Valores referentes ao fornecimento de alimentação, vale-transporte ou fardamento a trabalhadores, ainda que esses últimos atuem diretamente no processo produtivo, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na prestação de serviços ou na fabricação (ou produção) de bens (ou produtos) destinados à venda, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da Cofins não-cumulativa. Indiferente, no caso, se tais valores tenham sido pagos diretamente aos beneficiários ou a outra pessoa jurídica incumbida do fornecimento.

2.2. Despesas com empresa de segurança e transporte de valores

A empresa Brink's Segurança e Transporte de Valores Ltda realiza o transporte de ouro bruto dos locais de lavra para empresas que realizam a análise, o refino e a fundição deste ouro, e o transporte do ouro em barras após o beneficiamento.

Este serviço também não se enquadra no conceito legal de insumo, como descrito no item anterior, pois não é aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto extraído e beneficiado pelo contribuinte (ouro).

2.3. Compilação das bases de cálculo de serviços utilizados como insumos

As bases de cálculo dos serviços utilizados como insumos certificados pela auditoria e as glosas apontadas nos subitens anteriores estão descritas no ANEXO II deste Relatório.

3. Encargos de depreciação

As planilhas e notas fiscais apresentadas em resposta às intimações demonstraram que o contribuinte contabilizou, em todos os períodos de apuração, créditos de PIS/Pasep e de COFINS calculados com base no valor integral de aquisição de alguns bens integrantes do ativo imobilizado.

Como exemplo, vemos que em junho de 2008 foi realizada a compra de uma Motoniveladora, no valor de R\$ 503.000,00, e foram contabilizados créditos de R\$ 8.299,50 (PIS/Pasep) e de R\$ 38.228,00 (COFINS).

Entretanto, a legislação prevê que o crédito seja calculado sobre os encargos de depreciação mensais (inciso III do § 1º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

A simples aquisição de bens para o ativo imobilizado não gera o direito ao crédito das contribuições, com exceção do disposto na Lei nº 11.529/07. Esta lei permite a contabilização dos créditos com base no montante integral do valor de aquisição, mas é direcionada a produtos que o contribuinte não fabrica, e abre exceção apenas a bens de capital destinados à produção.

No caso em análise, o que possibilita a contabilização e o aproveitamento dos créditos é a depreciação ou a amortização desses bens, incorrida em cada período de apuração.

Segundo o § 1º do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 457/04, os encargos de depreciação devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de

depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (atual RFB) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF n.º 162, de 31 de dezembro de 1998, e n.º 130, de 10 de novembro de 1999. Também pode-se optar pela depreciação acelerada (restrita a alguns bens) prevista no § 14 do artigo 3º da Lei 10.833/03 e no artigo 2º da Lei 11.051/04.

O contribuinte foi intimado a retificar as planilhas para que se adequassem à legislação.

Como resposta, apresentou cálculos também incorretos, pois apuram os encargos apenas no mês de aquisição, sem atentar para a permanência dos encargos nos meses posteriores, até a total depreciação do bem. Como resultado, todos os créditos respectivos foram glosados, por ausência de elementos necessários à correta apuração dos mesmos.

Os documentos relativos aos créditos apresentados pelo contribuinte encontram-se no ANEXO III deste Relatório.

4. Despesas de Aluguéis de Prédios locados de PJ e Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

O contribuinte não logrou comprovar documentalmente qualquer despesa com aluguel de prédios.

Com relação às despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, foram fornecidos os contratos respectivos, mas o contribuinte não forneceu os recibos que comprovariam as despesas em cada período de apuração.

Por conseguinte, todos os créditos relativos a estes itens da DACON foram glosados.

5. Despesas com energia elétrica

Analisando as faturas apresentadas pelo contribuinte, vemos que há duas empresas que fornecem energia aos seus estabelecimentos.

A primeira delas, a NC Energia S/A, era responsável pelo fornecimento de energia elétrica para as instalações de lavra, na Fazenda Brasileiro, até janeiro de 2008. Suas faturas contém os valores da energia elétrica ativa consumida.

A outra empresa, a COELBA, fornece energia elétrica para uma estação de bombeamento de águas utilizadas no processo produtivo, para as instalações de lavra, a partir de fevereiro de 2008, e também é responsável pelo sistema de distribuição elétrica de alta tensão.

As faturas da COELBA contém a cobrança da energia elétrica consumida, da demanda contratada e do custo da utilização do sistema de distribuição.

A esse respeito, vemos que o inciso IX do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 e o inciso III da Lei n.º 10.833/2003 permitem o desconto de créditos calculados sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

A lei é clara neste ponto, o direito ao crédito se resume à energia elétrica consumida.

Não há direito ao crédito de outros elementos que integram as faturas da COELBA, como a demanda contratada, que diz respeito à potência que a concessionária disponibiliza para uso pela unidade consumidora, nem aos valores pagos a título de utilização do sistema de distribuição elétrica em alta tensão.

Assim, tendo em vista a legislação, chegamos aos valores de crédito passíveis de contabilização e aproveitamento e às glosas em cada período de apuração, ambos demonstrados no ANEXO IV deste Relatório.

6. Valores de crédito certificados na auditoria e valores encontrados nos DACON

(...)

7. Valores por PER/DCOMP

Os PER/DCOMP relacionados a esta fiscalização são os descritos a seguir, em tabelas que contém os valores pleiteados em ressarcimento, os valores certificados em auditoria e as glosas efetuadas.

(...)

A ciência do despacho decisório foi dada à contribuinte em 21/11/2012 (fl. 122) e, dentro do prazo regulamentar, 21/12/2012 (fls. 02 a 25), a manifestante apresentou sua defesa.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte, após fazer um breve relato dos fatos e alegar a tempestividade do recurso, apresentou a sua defesa, conforme a seguir sintetizada.

No tópico "Do Direito - Da Legitimidade dos Créditos da Requerente" e subtópico "Bens Utilizados como Insumos", a contribuinte apresentou um extenso arrazoado, defendendo uma interpretação extensiva do conceito de insumo, em vez do conceito restritivo estabelecido pela Receita Federal do Brasil (RFB) nas Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004.

No subtópico seguinte, "Despesas com Transporte e Alimentação de Funcionários", defende a apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre os valores pagos para o transporte e com a alimentação dos trabalhadores envolvidos na atividade de exploração dos recursos minerais "haja visto que, obviamente, a atividade da empresa é a "exploração, processamento, pesquisa, industrialização, transporte, marketing ou comercialização de recursos minerais de qualquer tipo", sendo certo, também, que sem transporte não há como os trabalhadores chegarem às minas onde se encontra os minérios a serem extraídos, com o consequente desenvolvimento do processo produtivo da Requerente".

Já no subtópico "Despesas com Empresa de Segurança e Transporte de Valores", após informar que o seu objeto social, dentre outros, é o transporte e a comercialização de recursos minerais e citar jurisprudência administrativa sobre o tema, a contribuinte conclui que o "creditamento foi feito de acordo com a legislação e jurisprudência sobre o tema".

No subtópico "Encargos de Depreciação", assevera que o §1º e §14 do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não "não condiciona, conforme erroneamente asseverado pelo i. Fiscal, que o valor seja calculado sobre os encargos de depreciação mensais em sentido estrito" e na sequência conclui assim:

36. Todavia, ainda assim, concesso vênia, por um lapso, a Autoridade Administrativa entendeu que "a simples aquisição de bens para o ativo imobilizado não gera o direito ao crédito das contribuições".

37. Dessa forma, com espeque na legislação acima colacionada, é de rigor, também em relação aos encargos com depreciação, a reforma da r. decisão, para ratificar o creditamento corretamente efetuado pela Requerente.

No subtópico denominado "Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de PJ e Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos", afirma que a autoridade administrativa mais uma vez se equivocou:

40. Isso porque, assim como nos itens anteriores, o legislador foi claro acerca da autorização conferida ao contribuinte para calcular créditos sobre os aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica e de aluguéis de máquinas e equipamentos:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;"

41. Assim, sendo, não há qualquer justificativa para o Fisco impor limitações para a utilização dos créditos que o contribuinte faz jus, mormente tais bens são essenciais à atividade da fim da Empresa.

42. Importante frisar, ainda, que o próprio Fiscal reconheceu que a Requerente apresentou os contratos aptos a comprovar a despesas com os alugueis, o que só vem a reforçar ainda mais a necessidade de se reformar a referida decisão.

No subtópico "Despesas com Energia Elétrica", afirma que "o artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 são categóricos no quanto à dedutibilidade das despesas de energia elétrica na base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativo", e, após citar uma solução de consulta sobre o tema, pede a reforma da decisão/glosa.

No tópico que antecede o pedido, "Aplicação do Princípio da Verdade Material - Da posterior Juntada de Documentos e da Necessidade de Conversão do Feito em Diligência", requer, "acaso não acolhidos os argumentos ventilados pela Requerente durante todo o deslinde do processo, o que não se espera, deve haver a conversão do feito em diligência para que seja verificada a escrituração contábil da empresa, com o intuito de se comprovar a existência de do crédito advindo de pagamento a maior de IRPJ do segundo trimestre de 2010".

Por fim, no Pedido, requer:

51. Diante do exposto, a Requerente postula pela reformada do Despacho Decisório ora discutido, para reconhecer os valores comprovados no pedido de restituição, homologando-se, por conseguinte, as compensações atreladas e extinguindo-se os créditos tributários correspondentes.

52. Subsidiariamente, caso não se entenda ser o caso de homologação de plano, seja deferida a conversão do presente feito em diligência, em atenção à verdade material.

53. Protesta ainda a Requerente, também em homenagem ao princípio da verdade material, por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos, e pelo deferimento da prova pericial acima descrita.

Ato seguinte, a DRJ opinou por julgar parcialmente procedente o pleito do Contribuinte. Restou revertida a glosa inerente aos serviços de transporte do ouro bruto. O Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, prescrito no inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e

relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Exclui também do conceito de insumo as vedações e limitações ao desconto de créditos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INDEFERIDO

A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante. Não cabe formular pedido de diligência para efetuar juntada de prova documental possível de apresentação na impugnação. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, exceto se a impugnante demonstrar, via requerimento à autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior. Consideram-se não formulados os pedidos de diligências que deixem de atender os requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DECISÕES DE TERCEIROS. NÃO VINCULAÇÃO.

Os acórdãos do CARF e as decisões de terceiros não possuem caráter vinculante para a DRJ.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não comprovação dos créditos, referentes ao PIS e Cofins não cumulativos, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

Em virtude das reversões efetuadas às glosas, os valores em debate ficaram doravante assim resumidos:

Período	Pedido de Ressarcimento	Valor
01/07/2007 a 30/09/2007	02499.97827.290208.1.1.09-0542	926.902,53
Valor Total Pedido (A)		926.902,53
Valor Deferido - Reconhecido pela DRF		553.457,65
Valor Deferido - Reconhecido pela DRJ (B) menos descontos no mês		582.671,36
Valor Indeferido - Não Reconhecido pela DRJ (C)=(A)-(B)		344.231,18

Por fim, em sede de Recurso Voluntário, o Contribuinte reitera os argumentos veiculados em sua defesa exordial. Preliminarmente, alega ocorrer cerceamento do direito de defesa, pois em momento algum foi intimada a apresentar “esquema elétrico/memorial do local do consumo”, conforme requereu a DRJ. Ressalta que a DRF reconheceu o direito creditório sobre a energia elétrica e glosou apenas os créditos relativos às despesas com demanda contratada e utilização do sistema de distribuição elétrica. Nessa senda, aduz que “a única controvérsia suscitada pela Autoridade Fiscal refere-se à possibilidade de tomada de crédito sobre os pagamentos realizados a título de demanda contratada e utilização do sistema de distribuição.” De arremate, sustenta que o princípio da verdade material conduz à necessidade de

realização de diligências investigativas para dirimir eventuais questionamentos probatórios circundantes ao tema.

Quanto ao mérito, contesta as glosas com despesas de alimentação e transporte de funcionários. Questiona, ainda, as glosas de despesas de energia elétrica e dos encargos de depreciação. Protesta, também, as glosas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos. Por fim, requer seja subsidiariamente a conversão do julgamento em diligência, para fins de apresentação de provas adicionais aptas a corroborar a liquidez e certeza de seu direito vindicado.

É o que cumpre relatar.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF. Portanto, opino por seu conhecimento.

Preliminar de cerceamento do direito de defesa

Conforme relatado, o Contribuinte alega haver nulidade do Acórdão da DRJ, decorrente do cerceamento do direito de defesa. Contudo, sua percepção não merece guarida. Anoto que o presente PAF encontra-se cunhado pela absoluta observância da legalidade desde sua gênese. Nesse espeque, tanto a análise da Unidade de Origem quanto o Acórdão da DRJ guardaram estrita observância aos ditames legais, prevendo em seus respectivos teores, todas as informações necessárias à defesa do Contribuinte e a perfeita inteligência da casuística. Somando-se a isso, o Recorrente falhou em demonstrar eventual enquadramento nos termos do art. 59 do Dec. n.º 70.235/72.

Outrossim, as argumentações exibidas na fundamentação do Voto Condutor do Acórdão de piso não adicionaram qualquer inovação ao tema *per se*; dito de outro modo, o Contribuinte dispunha de pleno conhecimento a respeito de todos os vértices da casuística. Tanto assim é, que teceu sua defesa de forma muito bem elaborada e com as teses inerentes à matéria em debate.

É de se concluir inequivocamente que o presente Processo Administrativo respeitou por completo todo regimento normativo, e queda-se livre de máculas inerentes ao direito de defesa.

Rejeito, portanto, a preliminar.

Mérito

De plano, cumpro ressaltar que os temas ainda em debate fazem alusão aos seguintes tópicos:

- a. *Glosa de despesas com alimentação e transporte de funcionários (ausência de relação direta com o binômio da essencialidade e relevância ao processo produtivo – inteligência do REsp 1.221.170/PR);*
- b. *Glosa de encargos de depreciação (ausência de comprovação ao enquadramento às Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, e à Lei n.º 11.529/2007);*
- c. *Glosa de despesas de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos (ausência de provas – liquidez e certeza);*
- d. *Glosa de despesas com energia elétrica (demanda contratada X demanda consumida - ausência de provas – liquidez e certeza);*
- e. *Pedido subsidiário de diligências.*

1. Do Conceito de insumo

Antes de avaliar detidamente os assuntos acima, impera exibir que o *thema decidendum* aborda a essência do que pode ser configurado *insumo*, e qual a amplitude de sua creditação na matriz tributária da não-cumulatividade. Nessa senda, sem maiores delongas ou redundâncias desnecessárias, é fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170 (julgado sob o rito do art. 543-C do antigo CPC, e alusivo à indústria de alimentos), em que o STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da *essencialidade* e *relevância*, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Vide a ementa do indigitado Acórdão (publicado em 24/04/2018):

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 SEQUINTE 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.

Nessa esteira, cunhou-se a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247 e n.º 404, de tal modo que as despesas e custos essenciais à atividade do Contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo. Assim, o binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de elementos aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, a dimensão conceitual de insumo merece ser vista caso a caso, para que não ocorra ultraje nem aos ditames do Acórdão do Tribunal da Cidadania, tampouco aos regramentos normativos internos da RFB (COSIT/RFB N.º 05/2018, e Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Observa-se, pois, que tal inteligência jurisdicional vislumbrou alcançar a ampla escala de elementos utilizados nos processos produtivos, mas não de forma irrestrita. Assim, a casuística proporciona ao Contribuinte a segurança de que seus insumos serão efetivamente avaliados como tanto, desde que essenciais e relevantes em sua atividade. Logo, evita-se igualmente uma espécie de regresso *ad infinitum*, efetuando-se um corte dogmático pela exegese da legislação. Este, por sua vez, resolveria a situação pragmática quase que como a evitar um impasse semelhante ao do *Teorema de Agripa* (referido na Filosofia Cética como um impasse decorrente de três alternativas, sendo nenhuma delas aceitável à meta de demonstrar fundamento filosófico para uma teoria: regressão infinita; escolha arbitrária; e petição de princípio ou argumento de autoridade).

Por óbvio, os termos do Acórdão do REsp 1.221.170 foram doravante acompanhados pelo CARF, em estrita observância do comando de seu regimento (art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015). Cito como exemplo:

- a. Acórdão n.º 9303-010.107, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, sessão de 11 de fevereiro de 2020

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

Ano-calendário: 2006

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a (i) aquisição das embalagens utilizadas, eis que protegem a integridade da maçã e ainda possuem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada; (ii) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados nos transporte dos produtos e (iii)

depreciação sobre carretão com rolete e registrador eletrônico de temperatura, eis que utilizados na produção de maçã.

b. Acórdão n.º 9303-010.118, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 11 de fevereiro de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a (i) aquisição das embalagens utilizadas, eis que protegem a integridade da maçã e ainda possuem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada; (ii) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados nos transporte dos produtos e (iii) depreciação sobre carretão com rolete e registrador eletrônico de temperatura, eis que utilizados na produção de maçã.

Portanto, considerando como base o pressuposto exibido acima, ter-se-á a subsequente análise dos pontos em debate na presente instância recursal.

2. Das glosas de despesas de alimentação e transporte de funcionários

Conforme relatado, a DRJ manteve as glosas de despesas de alimentação e transporte de funcionários, por não ter relação com o processo produtivo da empresa. Noutro giro, o Contribuinte sustenta que tais despesas são essenciais e necessárias, enquadrada nos moldes do REsp n.º 1.221.170/PR. Transcrevo alguns trechos da petição recursal:

28. In casu, não há dúvidas de que o fornecimento de transporte e alimentos aos funcionários da Recorrente, em suas minas de extração, que se encontram em áreas isoladas, com algumas poucas cidades muito pequenas próximas, são vitais para o desenvolvimento de sua atividade empresarial.

29. É certo, portanto, que a ausência de dispêndios com tais tipos de serviços a deixaria extremamente vulnerável, podendo impactar significativamente ou até mesmo inviabilizar o seu processo produtivo.

(...)

31. No caso em tela, assim como nos precedentes colacionados acima, o transporte de funcionários até o local das minas de extração é parte integrante do processo produtivo da Recorrente, não restando dúvidas sobre a possibilidade de creditamento de tais despesas.

32. Do mesmo modo, as despesas com serviços de fornecimento de alimentação, no caso específico da Recorrente, por se tratar de áreas praticamente isoladas, não podem ser consideradas dispensáveis, também devendo gerar direito a crédito de PIS/COFINS.

33. Pelas manifestações destacadas acima, fica evidente a necessidade de se acolher o entendimento pela possibilidade de o contribuinte calcular créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com serviços de transporte e fornecimento de alimentação utilizados em seu processo produtivo, contrariando, de maneira clara, a pretensão do acórdão recorrido de manter a exclusão de tais gastos.

34. Sendo assim, levando-se em consideração a jurisprudência favorável, bem como o conceito de insumo que deve ser aplicado para fins de apuração de crédito para as contribuições sob análise, a glosa efetuada pelo Agente Fiscal e mantida no acórdão da DRJ deve ser afastada, uma vez que os serviços de transporte e alimentação de seus funcionários em áreas afastadas são imprescindíveis para a atividade operacional da Recorrente, legitimando os créditos respectivamente auferidos.

A despeito da bem elaborada tese do Contribuinte, não vejo como acolhê-la. Ressalto que, como visto alhures, o conceito de insumo foi balizado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018, emitido com lastro no REsp n.º 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

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

Somando-se a isso, vejo que o Recorrente falhou em apontar o adimplemento ao binômio essencialidade/relevância, que é fundamental à pretendida reversão das glosas e em rebate ao teor do Parecer COSIT. Portanto, assiste razão à DRJ, quando em seu teor decisório explana que:

Conforme já sintetizado, o novo entendimento de insumo — definido pelo STJ, por meio do Recurso Especial Repetitivo n.º 1.221.170/PR (RESP), e delineado pela Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018 — estabelece que, para serem considerados insumos geradores de crédito, não basta que os bens e serviços em discussão sejam empregados na consecução das atividades da empresa, como alegou o contribuinte, mas sejam utilizados no processo produtivo (direta ou indiretamente), e atendam os critérios de essencialidade ou relevância.

(...)

Portanto, diante do entendimento acima, a glosa de créditos de PIS e COFINS, referentes às despesas incorridas com a contratação de serviços de transporte e alimentação de seus funcionários, merece ser mantida, pois não tem relação com o processo produtivo da empresa.

Neste mesmo sentido segue a jurisprudência da Câmara Superior (Acórdão n.º 9303-010.724, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, sessão de 17/09/2020), que considera tais gastos como “despesas administrativas (atividade meio):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.
Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os gastos relativos ao plantio da cana-de açúcar e manutenção da lavoura; gastos com armazenagem. E, por conseguinte, não reconhecer o direito ao crédito sobre gastos com transporte de funcionários, eis que se tratam de mera despesa administrativa (atividade meio).

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 - Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp n.º 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

Além do mais, como não poderia ser diferente, cito precedente desta própria Turma Ordinária, de lavra do insigne Conselheiro Valcir Gassen (Acórdão n.º 3301-007.117, sessão de 20/11/2019), o qual destaca que as despesas com os serviços considerados como "atividades intermediárias" não conferem ao Contribuinte o direito a crédito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA

Como o auto de infração foi lavrado de acordo com o previsto na legislação, não se constatando nenhuma forma de preterição do direito de defesa, apenas com divergências interpretativas sobre a decisão, deve ser afastada a alegação de nulidade.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

De acordo com o previsto na Súmula CARF n.º 108 incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO.

Fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp. n.º 1.221.170-PR, também pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de que o conceito de insumo deve ser balizado pelos critérios da essencialidade e relevância na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. VALE- TRANSPORTE. VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO. FARDAMENTO OU UNIFORME.

Somente a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção poderá descontar créditos calculados em relação a vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados e desde que relativos à mão-de-obra empregada nessas atividades.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SEGURO DE VIDA. ASSISTÊNCIA SOCIAL FAMILIAR. PLANO DE SAÚDE. SEGURO SAÚDE. ASSISTÊNCIA MÉDICO SOCIAL. AUXÍLIO SAÚDE. CURSOS E TREINAMENTOS. QUALIFICAÇÃO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL.

As despesas com fornecimento de seguro de vida, assistência social familiar, plano de saúde, seguro saúde, assistência médico social, auxílio saúde, cursos e treinamentos, qualificação e formação profissional para empregados, independentemente de sua área de atuação, não geram direito a crédito do PIS, já que não se revestem da natureza de insumos e que não há previsão legal específica para o desconto do crédito.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA.

Não gera direito à apuração de créditos com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, a contratação de serviços de agências de publicidade e propaganda, haja vista não configurarem insumos consumidos ou aplicados na prestação de serviços.

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de “ IPTU das lojas alugadas” com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “ aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ATIVIDADES INTERMEDIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a contratação de serviços de limpeza, vigilância e manutenção predial e de equipamentos, bem como em relação aos materiais deles decorrentes, quando sua prestação se dá em atividades intermediárias da pessoa jurídica.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONDOMÍNIO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO

A despesa a título de condomínio, desde que constante do contrato de locação como de obrigação do locatário, incorpora-se ao conceito de despesa por obrigação legal ou contratual, tornando-se, desta forma, essencial e necessária à execução da atividade da

empresa e, por consequência, geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TELEFONIA/INTERNET. POSSIBILIDADE.

As despesas realizadas com serviços de telefonia para a execução de serviços contratados, por serem necessários e essenciais, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

Assim, nego provimento a este ponto do Recurso Voluntário.

3. Das glosas de despesas de energia elétrica

Em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte alega essencialmente que:

36. Contudo, tal como acima mencionado, a própria DRF já havia identificado que a energia elétrica adquirida pela Recorrente era destinada “para uma estação de bombeamento de águas utilizadas no processo produtivo, para as instalações de lavra”, de modo que a Recorrente faz jus ao valor integral destacado nas notas fiscais de energia elétrica.

37. Ora, não há lógica no argumento sustentado no acórdão proferido, pois, se a energia elétrica foi utilizada no processo produtivo da Recorrente, tal como atestado pela DRF com base nos documentos analisados durante a ação fiscal, é óbvio que as despesas com demanda contratada e uso do sistema para consumo dessa mesma energia também serviram de insumo no curso de produção da Recorrente.

38. Assim sendo, e considerando que (I) o Agente Fiscal confirmou que a energia elétrica fornecida pela COELBA foi empregada no processo produtivo da Recorrente; (II) as despesas com demanda contratada e uso do sistema faz parte da mesma fatura da energia elétrica consumida, ou seja, são custos pagos pela Recorrente à concessionária para deixar disponível a rede (meio) para o consumo dessa mesma energia elétrica; e (III) nos termos do acórdão recorrido, “os valores pagos a título de demanda contratada e os valores pagos a título de utilização do sistema de distribuição são insumos, deve-se reconhecer a legitimidade dos créditos apurados pela Recorrente.

Em contraposição, a DRJ encampou a vertente da fiscalização, segundo a qual os descontos seriam apenas aqueles calculados sobre a energia elétrica *consumida* nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nessa toada, entendo que andou bem a DRJ. Sua intelecção encontra sintonia com a correta interpretação da norma, e amparo da jurisprudência majoritária desde e. CARF:

- a. Acórdão n.º 3201-007.171, sessão de 09/10/2020, Rel. Cons. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Red. Des. Cons. Mara Cristina Sifuentes

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO.

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

- b. Acórdão n.º 3401-007.718, sessão de 28/07/2020, Rel. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas aos combustíveis e lubrificantes desde que demonstrados que estes são utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

CRÉDITO. CONTRIBUIÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA.

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

DILIGÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Diligência, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre a(s) realidade(s) apontada(s) pelas provas produzidas, isto é, documentalmente demonstrada versões desarmônicas, necessária a diligência para produção de prova. Desta forma, a diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.

- c. Acórdão n.º 3002-000.755, sessão de 12/06/2019, Rel. Carlos Alberto da Silva Esteves

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

COFINS NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade,

quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais. Recurso Voluntário Negado.

Logo, também por concordar com a fundamentação da DRJ, faço uso de suas palavras para integrar o presente Voto:

Como bem fundamentou a autoridade fiscal, a previsão legal que permite a apuração de créditos da não cumulatividade sobre as despesas com energia elétrica limita-se aos valores de energia elétrica consumida pela pessoa jurídica, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IX, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso III.

Entretanto, entendo que os valores pagos a título de demanda contratada e os valores pagos a título de utilização do sistema de distribuição não são energia consumida, mas sim o montante pago pelo usuário à concessionária para deixar disponível a rede (meio) para o consumo de energia elétrica.

Diante disso e da nova interpretação dada pelo judiciário, infiro que os valores pagos a título de demanda contrata e os valores pagos a título de utilização do sistema de distribuição são insumos e assim os tratarei na análise do direito creditório.

Conforme já dito alhures, para serem considerados insumos geradores de créditos, não basta que os bens e serviços sejam empregados na consecução das atividades da empresa, devem também ser utilizados no processo produtivo, além, é claro, de atendidos os critérios de essencialidade ou relevância.

Ressalto, outrossim, a ausência de elementos probatórios que fazem jus ao adimplemento da liquidez e certeza do direito creditório. Assim, além dos fatores acima descritos, o Contribuinte falhou em cumprir os ditames do art. 170 do CTN. E, por fim, assevero que não se debate sobre a possibilidade de limitar o crédito de energia elétrica ao setor produtivo ou comercial, tema este já abordado nesta Turma Ordinária (Acórdão 3301-006.987, Rel. Cons. Salvador Cândido Brandão Junior, sessão de 23/10/2019); *o que se discute em tela é a possibilidade de segregação da glosa sobre a energia elétrica consumida daquela contratada*. De modo que adoto a hermenêutica da Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso IX, e Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso III, segundo a qual só merece direito creditório tocante a energia elétrica efetivamente *consumida*.

Portanto, nego provimento a este ponto do Recurso Voluntário.

4. Das glosas de encargos de depreciação

Segundo o Contribuinte, seu direito encontra-se amplamente comprovado nos autos, e que a Administração violou o princípio da verdade material, *verbis*:

39. De acordo com o acórdão recorrido, “a fiscalização glosou créditos de encargos de depreciação sob “a alegação de ausência de elementos necessários à correta apuração dos mesmos”, quais sejam: i) a legislação prevê que o crédito seja calculado sobre os encargos de depreciação mensais (inciso III do § 1º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03), mas a contribuinte apurou os créditos de PIS e Cofins decorrentes dos encargos de depreciação com base no valor integral de aquisição de alguns bens integrantes do ativo imobilizado; e, ii) embora intimada a retificar as planilhas e adequá-las à legislação, a contribuinte apresentou “cálculos também incorretos, pois apuram os encargos apenas no mês de aquisição, sem atentar para a permanência dos encargos nos meses posteriores, até a total depreciação do bem””.

40. Nesse contexto, a glosa dos créditos foi mantida pelo acórdão recorrido por suposta “não comprovação”.

41. Ocorre que o trecho destacado no acórdão deixa em evidencia que os créditos apurados pela Recorrente foram completamente desconsiderados, não por falta de comprovação, mas sim por mero erro na prestação de informações ao Fisco, o que não é admissível.

42. Ora, o fato de o contribuinte não apresentar corretamente suas informações fiscais ou eventuais planilhas exigidas pela Fiscalização não afasta, por si só, seu direito ao crédito, sendo de rigor a busca pela verdade material, conforme já amplamente demonstrado no presente recurso.

43. E nem poderia ser diferente, diante da única exigência de que os respectivos bens do ativo imobilizado, inclusive para os fins de creditamento sobre os encargos de depreciação, tenham “participação direta no processo produtivo”, como decidido de forma reiterada pelo CARF, *litteris*:

(...)

45. Sobre esse ponto, resta evidente que a Administração falhou gravemente, eis que não prestigiou, assim como deveria, o Princípio da Verdade Material, vez que sequer tomou qualquer providência com vistas a verificar e investigar se os cálculos informados no DACON eram, de fato, legítimos.

Esta argumentação acima visa rechaçar a conclusão alcançada pela DRJ, segundo a qual falece o direito creditório ao Contribuinte, tendo em vista seu inadimplemento probatório. Dito desiderato foi lastreado também pelo fato do Recorrente não acostar aos autos os documentos suficientes requisitados nos Termos de Intimações (que foram expedidos para tal fim).

Aliás, transcrevo trecho do Relatório Fiscal a esse respeito (e-fls. 146 e seguintes):

O contribuinte foi intimado a retificar as planilhas para que se adequassem à legislação.

Como resposta, apresentou cálculos também incorretos, pois apuram os encargos apenas no mês de aquisição, sem atentar para a permanência dos encargos nos meses posteriores, até a total depreciação do bem. Como resultado, todos os créditos respectivos foram glosados, por ausência de elementos necessários à correta apuração dos mesmos.

Os documentos relativos aos créditos apresentados pelo contribuinte encontram-se no ANEXO III deste Relatório.

Nota-se, pois, que o cerne do debate circunda a *produção de provas*, em que o Contribuinte não logrou comprovar e quantificar os quais bens do ativo imobilizado que lhe valeriam o creditamento.

5. Das glosas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

Sobre este aspecto, o Relatório Fiscal também reforçou a inexistência de elementos probatórios aptos a corroborar a versão do Contribuinte, veja-se:

4. Despesas de Aluguéis de Prédios locados de PJ e Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos O contribuinte não logrou comprovar documentalmente qualquer despesa com aluguel de prédios.

Com relação às despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, foram fornecidos os contratos respectivos, mas o contribuinte não forneceu os recibos que comprovariam as despesas em cada período de apuração.

Por conseguinte, todos os créditos relativos a estes itens da DACON foram glosados.

Em contraposição, o Recorrente alega que:

49. Todavia, tal argumento não pode prosperar, já que a eventual ausência de documentos ou das informações solicitadas pela Fiscalização não deve prevalecer em relação ao direito de aproveitamento do crédito, sendo certo que, caso o crédito seja existente, esse deve ser considerado para fins de apuração do crédito pleiteado, não sendo razoável a glosa pela não apresentação, no exíguo prazo de 20 ou 30 dias, de documentos fiscais emitidos há mais de 5 (cinco) anos.

50. Nesses casos, ainda mais quando envolve contribuintes do porte da Recorrente, deve-se conceder prazo razoável para apresentação de eventual documento não localizado no sistema da RFB, em prestígio ao princípio da verdade material.

51. Além disso, verifica-se que todos os bens estão ligados ao processo produtivo da Recorrente, bem como foram disponibilizadas todas as informações e documentos necessários para a devida identificação da operação.

Ora, impende recordar que o ônus da prova recai sobre o contribuinte interessado, que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 333:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Contudo, a despeito de saber desde a gênese a razão da negativa de seu crédito, o Recorrente não trouxe aos autos os elementos que viessem a cancelar seu direito. Assim, ante a falha de instrução probante, nego provimento a este aspecto do Recurso Voluntário.

6. Considerações sobre a necessidade de comprovação de liquidez e certeza

Já no que cinge aos requisitos formais inerentes ao PER/DCOMP, conforme bem ressaltado no Acórdão de piso, é necessário que se apresente supedâneo probatório apto a corroborar a liquidez e certeza do direito creditório (art. 170 do CTN).

Nessa trilha, para que se tenha a compensação torna-se necessário que o Contribuinte comprove que o seu crédito (montante a restituir/compensar) é líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual aquela não pode ocorrer. O encargo probatório do crédito alegado pela Recorrente contra a Administração Tributária é especialmente dela, devendo comprovar a mencionada liquidez e certeza.

Portanto, não vejo como encampar a vertente intelectual do Recorrente; sabe-se que a verdade material se prende, justamente, à observância do plexo probatório presente aos autos, de modo que o Julgador procede sua avaliação com estrito rigor factual. Nesse espeque, mister ressaltar que o Contribuinte não traz ao PAF as escriturações contábeis e fiscais completas, o que esvazia seu pleito. Foi justamente esse o vértice decisório da DRJ, ao qual também me filio, expressando sintonia à já mencionada verdade material.

Quanto ao mais, em contraponto à tese defensiva, sabe-se que seus documentos ora acostados em Recurso Voluntário são de produção unilateral, desprovidos de carga probatória suficiente a lastrear o pleito compensatório. Logo, a instrução processual deve ser acompanhada de escrituração contábil completa, a qual ofereça ao Julgador a possibilidade de ampla análise da composição creditória. Contudo, reitero, tal aspecto não se mostra presente neste PAF, sendo que, nem mesmo em sede recursal, a Recorrente acostou a integralidade das provas necessárias a corroborar seu direito.

Sendo assim, vale apontar que o posicionamento consolidado no CARF é justamente no sentido oposto àquele defendido pelo Contribuinte, conforme relaciono abaixo:

- a. Acórdão n.º 3001-000.868, sessão de 13/06/2019, Rel. Cons. LUIS FELIPE DE BARROS RECHE

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. a simples apresentação de DCTF retificadora não possibilita concluir pela existência do direito creditório.

- b. Acórdão n.º 3001-000.867, sessão de 13/06/2019, Rel. Cons. LUIS FELIPE DE BARROS RECHE

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF POSTERIOR AO DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE PROVAS DO ERRO COMETIDO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A retificação da DCTF realizada após a emissão do despacho decisório não impede o deferimento do pleito, desde que acompanhada de provas documentais hábeis e idôneas que comprovem a erro cometido no preenchimento da declaração original.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Cabe ao julgador, na busca da verdade material, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do sujeito passivo, solicitar documentos complementares que possam auxiliar a formação de sua convicção, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

c. Acórdão n.º 3003-000.346, sessão de 13/06/2019, Rel. Cons. VINICIUS GUIMARÃES

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

ANÁLISE DAS PROVAS PELO JULGADOR. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDENTE.

Não há que se falar em ofensa aos princípios da verdade material, estrita legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, quando a autoridade julgadora apreciou as provas dos autos e não encontrou elemento capaz de infirmar débito constituído.

DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade do auto de infração: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação. Quando a decisão administrativa encontra-se devidamente motivada, com descrição clara dos fundamentos fáticos e jurídicos, não há que se falar em violação à ampla defesa e contraditório, sobretudo quando resta demonstrado que o sujeito passivo atacou, em seus recursos, os fundamentos da decisão.

PRODUÇÃO DE PROVAS E JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INEXISTÊNCIA DE AMPARO LEGAL.

Na ausência de elementos que configurem alguma das três hipóteses elencadas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, inexistente amparo legal para o acatamento de produção de provas e juntada de documentos em momento posterior à apresentação da

impugnação. Não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em sede de impugnação. Procedimentos de diligência ou de perícia não se afiguram como remédios processuais destinados a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Tal aspecto é de palmar importância quando da ponderação ao item que segue.

7. Do pedido residual de diligências

Por fim, volto a consignar que este PAF ofereceu ao Contribuinte toda oportunidade de edificação probatória, de modo que teve todas as chances de produzir aquilo que entende por indispensável à garantia de seu direito. De tal sorte, mostra-se absolutamente incabível o pleito residual de provas, eis que cumpridos os ditames do Dec. n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Se não juntou documentos tidos como essenciais à comprovação de seu direito, o Contribuinte o fez com amplo gozo de sua liberalidade para tanto.

Por todo o exposto, a despeito da recalcitrância do Recorrente, não identifico qualquer mácula ao presente PAF; quanto ao mais, reitero que a DRJ procedeu com percuciente observância às normas instrumentais, de modo que o Contribuinte furtou-se de juntar os elementos aptos a corroborar sua tese.

Assim sendo, entendo que não há de se reconhecer a homologação pretendida.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira