



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.900838/2014-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.460 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente SIDERÚRGICA ALTEROSA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

O transcurso do prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN impossibilita o lançamento de eventuais diferenças devidas, mas não impede a correta análise de pedido de ressarcimento, a qual se impõe como dever de ofício da administração pública, decorrente dos princípios da verdade material, da indisponibilidade do crédito tributário e da supremacia do interesse público.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é ônus da contribuinte a demonstração de forma cabal e específica, mediante comprovação minudente, da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE NOTA FISCAL EMITIDA PELO FORNECEDOR E NOTA DE ENTRADA EMITIDA PELA ADQUIRENTE.

Não afastada a constatação fiscal de Nota Fiscal de Entrada, com base na qual foi calculado o crédito pretendido, em valor superior àquele da Nota Fiscal emitida pelo produtor fornecedor, mantém-se a glosa decorrente da diferença.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO MOBILIZADO. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS.

A previsão legal para aproveitamento de crédito decorrente de depreciação de bens consistentes de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado refere-se àqueles bens utilizados na produção de bens destinados à venda, o que não contempla bens utilizados para consumo no estabelecimento (mormente se a Interessada sequer distingue o consumo em unidades administrativas ou como insumo em unidades de produção).

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIÇÃO ACELERADA. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. EDIFICAÇÕES.

A previsão legal para aproveitamento de crédito decorrente de depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado refere-se àqueles adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação de edificações utilizadas na produção de bens não vendidos mas consumidos internamente no estabelecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, preliminarmente, afastou a incidência do instituto da decadência e, no mérito, manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, relativos a:

(i) Aquisição de carvão vegetal em relação àquelas para as quais foi constatado valor da nota fiscal de entrada (pela qual calculado o crédito) maior que o valor da nota fiscal de compra (emitida pelo fornecedor).

(ii) Depreciação de bens do ativo imobilizado destinados à produção de energia elétrica, relativamente à parcela da energia que não foi objeto de venda.

A ementa abaixo detalha a decisão em questão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

O transcurso do prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN impossibilita o lançamento de eventuais diferenças devidas, mas não impede a correta análise de pedido de ressarcimento, a qual se impõe como dever de ofício da administração pública, decorrente dos princípios da verdade material, da indisponibilidade do crédito tributário e da supremacia do interesse público.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é ônus da contribuinte a demonstração de forma cabal e específica, mediante comprovação minudente, da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE NOTA FISCAL EMITIDA PELO FORNECEDOR E NOTA DE ENTRADA EMITIDA PELA ADQUIRENTE.

Não afastada a constatação fiscal de Nota Fiscal de Entrada, com base na qual foi calculado o crédito pretendido, em valor superior àquele da Nota Fiscal emitida pelo produtor fornecedor, mantém-se a glosa decorrente da diferença.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO MOBILIZADO. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS.

A previsão legal para aproveitamento de crédito decorrente de depreciação de bens consistentes de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado refere-se àqueles bens utilizados na produção de bens destinados à venda, o que não contempla

bens utilizados para consumo no estabelecimento (mormente se a Interessada sequer distingue o consumo em unidades administrativas ou como insumo em unidades de produção).

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIÇÃO ACELERADA. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. EDIFICAÇÕES.

A previsão legal para aproveitamento de crédito decorrente de depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado refere-se àquelas adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação de edificações utilizadas na produção de bens não vendidos mas consumidos internamente no estabelecimento.

Em sede recursal, a Recorrente, de forma sucinta, reproduz suas razões de defesa, pleiteando a aplicação do prazo decadencial para o fisco glosar os créditos lançados no Dacon e a reversão das glosas feitas pela fiscalização.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto nº 70.235/72.

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo, conforme previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Esse conceito já se encontra sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado pela sistemática repetitiva. Além disso, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, deve ser observada pela Administração Pública, conforme o art. 19 da Lei 10.522/2002.

Conforme exposto anteriormente, a decisão recorrida preliminarmente afastou a incidência do instituto da decadência e, no mérito, manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, relacionados a:

(i) Aquisição de carvão vegetal em relação àquelas para as quais foi constatado valor da nota fiscal de entrada (pela qual calculado o crédito) maior que o valor da nota fiscal de compra (emitida pelo fornecedor).

(ii) Depreciação de bens do ativo imobilizado destinados à produção de energia elétrica, relativamente à parcela da energia que não foi objeto de venda.

Em relação ao item "i", a decisão recorrida fundamentou a manutenção da glosa por ausência de prova para comprovar as alegações da Recorrente. Já no item "ii", a glosa foi mantida pelo fato da Recorrente não ter observado o regramento legal para apurar créditos de bens no ativo imobilizado e, subsidiariamente, pelo fato de não comprovar suas alegações através de documentos fiscais e contábeis.

Quanto à solução do litígio, a Recorrente reproduziu as mesmas razões aduzidas na manifestação de inconformidade. Por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, e do § 3º do art. 57 do RICARF, in verbis:

Alegação preliminar – decadência

Em sua manifestação a Interessada argui, em preliminar, a ocorrência de *decadência do direito do Fisco glosar créditos lançados nos Dacons até 13/10/2010*.

Contudo, não assiste razão à Manifestante. A lei não prevê prazo de decadência para a Receita Federal do Brasil examinar a existência de direito creditório objeto de Pedido de Restituição, Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação. Da mesma forma, também não existe limite temporal para aferição pela RFB a respeito da veracidade e conformidade das contribuições e créditos informados pelos contribuintes no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON. Os prazos de decadência previstos no artigo 150, *caput*, § 4º, e no artigo 173, I, ambos do CTN, referem-se exclusivamente ao direito de o Fisco efetuar o lançamento, ou seja, constituir o crédito tributário relativo a tributo não declarado e não pago pelos contribuintes.

Especificamente no caso das declarações de compensação, existe o prazo de cinco anos previsto no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, para homologação expressa das compensações realizadas. Não se trata do prazo decadencial previsto no CTN, mas sim de prazo específico, findo o qual, não havendo decisão do Fisco, a compensação considera-se homologada tacitamente e o débito compensado fica definitivamente extinto:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Como se vê, o termo inicial do prazo para a autoridade fazendária homologar ou não a compensação é a data da entrega da declaração de compensação. No presente caso, as DCOMPs não homologadas, analisadas no Termo de Verificação Fiscal, foram transmitidas em 2012, sendo certo, portanto, que no momento em que a contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório, em 2015, ainda não havia ocorrido a homologação tácita de nenhuma das compensações indicadas na decisão exarada. Não há dúvida, portanto, de que a análise das Dcomp vinculadas ao PER foi feita tempestivamente, ou seja, dentro do prazo previsto na legislação específica pertinente.

Ressalte-se, ademais, que ao proceder à análise dos créditos informados em pedidos de ressarcimento/declarações de compensação, a autoridade fiscal deve examinar amplamente os fatos, a fim de verificar se o direito creditório solicitado efetivamente existe. Essa análise envolve todos os aspectos que influem na apuração do valor do tributo devido, tais como bases de cálculo, alíquotas e eventuais créditos a serem descontados. Assim, no caso em tela, a análise dos fatos ocorridos nos períodos analisados pela Fiscalização se fez absolutamente necessária, por serem períodos de apuração do crédito pleiteado pela contribuinte.

Deve-se destacar que, caso a tese da interessada fosse procedente, o sujeito passivo que apresentasse uma declaração de compensação em data próxima ao fim do prazo de cinco anos previsto no art. 168 do Código Tributário Nacional teria praticamente garantida a homologação do seu crédito, haja vista a exiguidade do tempo de que o Fisco disporia para averiguar a existência do direito creditório. Por exemplo, se alguém

apresentasse em 31/03/2018 um pedido de ressarcimento relativo ao 1º trimestre de 2013, teria garantido o direito ao deferimento do crédito, em caso de inércia do fisco, já no dia 01/04/2018 (dia seguinte à apresentação do pedido), pois em tal momento a autoridade fiscal não poderia mais questionar os diversos aspectos capazes de influir no cálculo do valor devido, em razão da suposta “decadência”.

Evidentemente, tal tese não tem como prosperar. Como já dito, ao proceder à análise de um pedido de direito creditório, a autoridade fiscal sempre poderá examinar os fatos que têm relação com o surgimento do direito alegado pelo sujeito passivo, independentemente do período ao qual o mesmo se refira. A única restrição de caráter temporal à atuação do Fisco é a imposição legal de a Receita Federal do Brasil ter que se manifestar no prazo de cinco anos contados da entrega da declaração de compensação, sendo certo que no presente caso a autoridade fiscal emitiu a decisão de não homologação antes do decurso desse prazo.

Em suma, o instituto da decadência não se aplica nessa hipótese, pois não se trata de lançamento de tributo a ser exigido da contribuinte, mas de simples análise e a consequente não homologação de declaração de compensação, procedimento que foi efetuado dentro do prazo específico previsto na legislação.

Mérito

Como relatado, a glosa de crédito refere-se a:

- aquisições de carvão vegetal, em relação àquelas para as quais foi constatado valor da nota fiscal de entrada (pela qual calculado o crédito) maior que o valor da nota fiscal de compra (emitida pelo fornecedor);
- depreciação de bens do ativo imobilizado destinados a produção de energia elétrica (relativamente à parcela da energia que não foi objeto de venda).

De plano, cumpre registrar que a Interessada não questiona os critérios de cálculo (quantificação) do crédito obtido em decorrência das glosas, explicitados pela Fiscalização em seu Termo de Verificação e nos Anexos I a XII que o integram, mas discorda dos motivos das glosas, requerendo reconhecimento integral do direito creditório indicado no PER e homologação das DCOMP. Da Jurisprudência

Advirta-se que resultam improfícuos os julgados administrativos referidos pela Interessada, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (destaques incluídos)

A este respeito, veja-se o Parecer Normativo COSIT n.º 23, de 06/09/2013 (DOU de 09/09/2013):

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante. Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei n.º 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei n.º 4.502/1964,

art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto n.º 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203/2012, art. 1.º, inciso III, e art. 82, inciso III. (destaques acrescidos)

Deste modo, as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa da DRJ, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, incluído pela Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005.

O mesmo se diga em relação a decisões de órgãos julgadores de tributos de competência de outras esferas de poder (como Tribunais de Impostos e Taxas de governos estaduais), cuja legislação de regência não se aplica a créditos das contribuições ora em litígio.

Crédito decorrente de aquisições de carvão vegetal

Descreve a Fiscalização ter constatado que, para várias operações de aquisição de carvão vegetal, a nota de entrada emitida pela Interessada apresenta valor superior ao da correspondente nota da compra (nota de saída do produtor), tendo sido contabilizado como valor da operação o valor da nota de entrada e, em função dela, a Interessada calculou crédito, sem comprovar que tivesse respaldo em nota fiscal complementar emitida pelo fornecedor do produto adquirido.

Argumenta a Interessada que a correta quantificação do produto adquirido só pode ser feita quando da entrada, e não pelo produtor vendedor em razão da natureza da atividade e da falta de condição nos locais de extração do carvão.

Ocorre que, ainda que restasse comprovada a inviabilidade de quantificação correta do produto pelo vendedor, tal circunstância poderia ser suprida pela emissão de nota fiscal complementar pelo vendedor como constou do Termo de Verificação.

Com efeito, recorde-se que, após descrever a constatação da diferença entre notas de compra e notas de entrada e consignar que *a Interessada não apresentou as notas complementares do produtor*, expôs a Fiscalização em seu Termo:

12) Desta forma, ao contabilizar as notas de entradas de emissão própria em valor superior ao da compra representada pela nota de saída do produtor, a empresa onerou, para os casos de aquisição de pessoa jurídica, a base de cálculo dos créditos para o PIS e a Cofins no regime não-cumulativo. Nesses casos, se o valor efetivo da compra é o valor da nota de entrada de emissão própria, o correto seria a emissão pelo produtor do carvão de nota fiscal complementando o valor. Desta forma o emitente da nota de saída poderia corretamente contabilizar o débito da contribuição devida pelo valor real da operação, e o comprador teria o documento fiscal necessário à utilização do crédito, em obediência às normas legais que regem o regime não-cumulativo para o PIS e a Cofins.

Nesse ponto, pertinente registrar que a Nota Fiscal de compra (nota fiscal de saída emitida pelo fornecedor) é a que garante os direitos do consumidor/comprador, e que comprova as transações comerciais e é o documento que deve respaldar a apuração do crédito.

Observadas inconsistências na nota de compra, cabe ao Interessado na utilização do crédito dela decorrente informar o fornecedor e solicitar a devida correção, substituição ou complementação.

No caso, se foi adquirida quantidade do produto maior do que a indicada na nota do fornecedor, a apuração de crédito decorrente da efetiva aquisição depende da emissão de nota fiscal complementar por parte do fornecedor a pedido do comprador interessado na apuração do crédito.

Observe-se que a Nota Fiscal deve refletir a realidade dos fatos, tanto que, com fundamento no art. 2.º da Lei n.º 8.846, de 1994, desde antes do período de apuração do crédito em questão, já era caracterizada como omissão de receita, conforme art. 283 do Decreto n.º 3000, de 1999 (atual art. 295 do Decreto 9.580, de 2018), a ocorrência de *falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de*

alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação, o que reflete, desde longa data, a necessária emissão de nota fiscal complementar em circunstâncias como aquelas alegadas pela Manifestante.

É de se registrar que a partir do Protocolo ICMS n.º 42/2009 iniciou-se a obrigatoriedade de Nota Fiscal Eletrônica para o ano de 2010 em diante e, no Portal da Nota Fiscal Eletrônica (www.nfe.fazenda.gov.br), consultado no item “Página principal>Conheça a NF-e>Perguntas Frequentes”, no tópico “Correção, cancelamento e inutilização de NF-e”, estão listadas as hipóteses de emissão de Nota Fiscal Complementar ou Carta de Correção:

Correção, cancelamento e inutilização de NF-e (6 questões)

(...)

Como serão solucionados os casos de erros cometidos na emissão de NF-e (há previsão de NF-e complementar)? E erros mais simples como nome do cliente, erro no endereço, erro no CFOP - como alterar o dado que ficou registrado na base da SEFAZ?

(...)

Uma NF-e autorizada pela SEFAZ não pode ser mais modificada, mesmo que seja para correção de erros de preenchimento. Ressalte-se que a NF-e tem existência exclusivamente eletrônica e a autorização de uso da NF-e está vinculada ao documento eletrônico original, de modo que qualquer alteração de conteúdo irá invalidar a assinatura digital do referido documento e a respectiva autorização de uso.

Importante destacar, entretanto, que se os erros forem detectados pelo emitente antes da circulação da mercadoria, a NF-e poderá ser cancelada e ser então emitida uma Nota Eletrônica com as correções necessárias.

Há ainda a possibilidade de emissão de NF-e complementar nas situações previstas na legislação. As hipóteses de emissão de NF complementar são:

I - no reajustamento de preço em razão de contrato escrito ou de qualquer outra circunstância que implique aumento no valor original da operação ou prestação;

II - na exportação, se o valor resultante do contrato de câmbio acarretar acréscimo ao valor da operação constante na Nota Fiscal;

III - na regularização em virtude de diferença no preço, em operação ou prestação, ou na quantidade de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal original;

IV - para lançamento do imposto, não efetuado em época própria, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal, ou outro, quando a regularização ocorrer no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal original;

V - na data do encerramento das atividades do estabelecimento, relativamente à mercadoria existente como estoque final;

VI - em caso de diferença apurada no estoque de selos especiais de controle fornecidos ao usuário pelas repartições do fisco federal ou estadual para aplicação em seus produtos, desde que a emissão seja efetuada antes de qualquer procedimento do fisco.

Qual o procedimento a ser adotado para a carta de correção, no caso de utilizar NF-e?

Para os estabelecimentos emitentes de NF-e foi criado o serviço da Carta de Correção Eletrônica (CC-e) e já está implantado em algumas Secretarias de Fazenda e nas duas SEFAZ Virtuais da NF-e (SVAN e SVRS), o contribuinte deve se informar em seu estado sobre esta disponibilização. As especificações técnicas da Carta de Correção Eletrônica (CC-e) estão definidas na Nota Técnica 2011.003 disponível neste Portal. Nos estados em que a CC-e ainda não foi implantada, a empresa emitente de NF-e poderá emitir Carta de Correção, em papel, conforme definido através do Ajuste Sinief 01/07.

O emitente poderá sanar erros em campos específicos da NF-e por meio de Carta de Correção Eletrônica - CC-e, devidamente autorizada mediante transmissão à Secretaria da Fazenda ou de Carta de Correção, em papel, desde que o erro não esteja relacionado com:

- 1 - as variáveis que determinam o valor do imposto tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação (para estes casos deverá ser utilizada NF-e Complementar);
- 2 - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;
- 3 - a data de emissão da NF-e ou a data de saída da mercadoria.

(...)

É possível alterar uma Nota Fiscal Eletrônica emitida?

Após ter o seu uso autorizado pela SEFAZ, uma NF-e não poderá sofrer qualquer alteração, pois qualquer modificação no seu conteúdo invalida a sua assinatura digital. O emitente poderá:

- cancelar a NF-e, por meio da geração de um arquivo XML específico para isso. Da mesma forma que a emissão de uma NF-e de circulação de mercadorias, o pedido de cancelamento de NF-e também deverá ser autorizado pela SEFAZ. O leiaute do arquivo de solicitação de cancelamento poderá ser consultado no Manual de Integração do Contribuinte. Antes deve-se observar se o cancelamento atende a legislação tributária vigente.
- emitir nota fiscal eletrônica complementar, ou uma nota fiscal eletrônica de ajuste, conforme o caso. Antes deve observar se está de acordo com a legislação tributária vigente.
- sanar erros em campos específicos da NF-e, por meio de Carta de Correção Eletrônica - CC-e transmitida à Secretaria da Fazenda. Este serviço foi implantado em algumas Secretarias de Fazenda e nas duas SEFAZ Virtuais da NF-e (SVAN e SVRS), o contribuinte deve se informar em seu estado sobre esta disponibilização. Nos estados em que a CC-e ainda não foi implantada a empresa emitente de NF-e poderá emitir Carta de Correção, em papel, conforme definido através do Ajuste Sinief 01/07. (destaques acrescidos)

Como se vê, uma NF-e não pode sofrer qualquer alteração depois de autorizada pela SEFAZ, mas a pessoa jurídica emitente pode (e deve) lançar uso da Carta de Correção Eletrônica (ou em papel) para regularização de erros em campos específicos ou NF Complementar para regularização de itens como quantidade, providência a qual não se logrou comprovar no presente caso.

Cumpra também registrar, nesse ponto, que, presente dúvida acerca do montante do crédito, o ônus da prova do valor contabilizado é da Interessada, de modo que competia a ela demonstrar cabalmente na fase do procedimento fiscal de verificação do crédito pretendido, assim como nessa fase de julgamento, que as notas fiscais de aquisições eram nos valores tomados como origem do crédito, que sobre tais valores houve incidência de contribuições e que os mesmos valores também teriam permitido ao fornecedor (emitente da nota de saída) contabilizar corretamente o débito da contribuição devida, ou seja, que o montante alegado como valor real da operação seria superior àquele indicado na nota de compra, para ambas as partes envolvidas na operação (comprador e vendedor) e que, desse modo, a Compradora, ora Interessada, teria o documento fiscal necessário à utilização do crédito.

Acrescente-se, ainda, que, quem deve provar que tem o direito aos créditos, no caso, é a Interessada que pede o ressarcimento. De acordo com o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, o ônus da prova incumbe a quem alega, sendo essa disposição também encontrada no art. 333 do Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11/01/1973 (artigo 373, I, do Código de Processo Civil atual), que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 7.574, de 2011:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

(...)”

E, reitera-se, particularmente acerca da restituição/compensação, o ônus da formação da prova do direito creditório foi atribuído legalmente à contribuinte, a fim de demonstrar a certeza e liquidez do pleito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Nesse sentido, veja-se a jurisprudência:

“RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - Nos pedidos de repetição de indébitos e de compensação é do contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.” [Acórdão 107-07684, de 16/06/2004] [Destacues acrescidos]

Sendo a nota fiscal o meio próprio para se registrar e comprovar as operações comerciais das pessoas jurídicas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos, no âmbito de cada tributo, é descabida a intenção da Manifestante de pretender respaldar a apuração do crédito apenas em notas de entrada por ela própria emitida em dissonância com as notas emitidas por seu fornecedor.

As alegações no sentido de que *os custos discriminados nos balancetes, balanços, demonstrações de resultado, etc., são tomados com base nas notas fiscais de entrada do carvão vegetal, que o Fisco em nenhum momento questionou o lançamento de tais valores e, ainda, que o preço do carvão vegetal é fixado pela Fazenda Estadual*, não permitem o reconhecimento de direito creditório superior àquele decorrente da Nota Fiscal emitida pelo fornecedor, pois, repita-se, constatada diferença na quantidade e conseqüentemente no valor, caberia à Interessada informar o Fornecedor e solicitar a emissão de Nota Complementar hábil a respaldar a apuração do crédito.

A apuração de crédito exige certeza e liquidez. Questionado no curso do procedimento de verificação e não afastada a dúvida acerca do importe do dispêndio com carvão vegetal na produção da pessoa jurídica que utiliza o crédito, injustificável a pretensão de afastar a glosa.

Depreciação do imobilizado

Como se extrai do Termo de Verificação Fiscal (TVF), relativamente a créditos decorrentes de depreciação, foi descrito que:

- quanto a equipamentos da Central Termoelétrica (itens 15 a 26 do TVF) e equipamentos do Grupo Gerador de Energia (itens 35 a 39 do TVF), destinados a produção de energia, *o contribuinte só se poderia valer dos créditos calculados sobre o valor da depreciação relativamente à parcela da energia vendida, conforme condição contida no inciso VI do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2004;*

- quanto a benfeitorias da Central Termoelétrica (itens 27 a 33), o contribuinte utilizou-se da apropriação acelerada (em 24 meses) prevista no artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, dispositivo que, contudo, restringe o desconto acelerado dos créditos na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, de modo que o contribuinte só se poderia valer dos créditos calculados sobre o valor da depreciação das edificações da termoelétrica, na taxa que utilizou, relativamente à parcela da energia vendida.

Em sua Manifestação a Interessada nada refuta, como já mencionado, em relação aos critérios de cálculo para apuração dos créditos admitidos, mas defende, relativamente a equipamentos, a possibilidade de apuração do crédito total que utilizou, sob argumento de que o art. 3ª das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, admite créditos *tanto os bens destinados à venda como os destinados à produtos ou fabricação de bens ou produtos colocados à venda e a energia gerada é utilizada diretamente na produção de ferro-gusa (bem vendido pela empresa).*

Acerca de tal argumento, cumpre destacar que as hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são estabelecidas pela

Lei, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva além de eventuais interpretações já exaradas pelo Poder Judiciário.

Deveras, a legislação de regência dispôs que as contribuições em comento ostentam como base de cálculo o faturamento do sujeito passivo, tomado como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas (salvo exclusões legais).

Todavia, a legislação tratou de discriminar os bens e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo.

É o que reflete o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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)

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)

III - (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) § 1º 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 10.865, de 2004)

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

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

...

No mesmo sentido, o art. 3º da Lei 10.833, de 2003:

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

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

...

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

§ 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 n.º 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;

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

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

...

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

...

II- nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei, (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

...

Referidas leis, ao definirem a possibilidade de creditamento de insumos, referiram-se, no inciso II, serem eles os bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mas, tal possibilidade constante do inciso II, do art. 3º das Leis, não contempla dispêndios com bens integrantes do ativo imobilizado, tanto que esses são objetos de previsão específica contida no inciso VI do art. 3º e inciso III do parágrafo 1º, do mesmo artigo 3º: encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

No presente caso, o crédito pretendido, indicado em Per-DComp, foi objeto de glosa pela Fiscalização na parcela identificada pela Interessada como decorrente de “depreciação do ativo imobilizado”. E essa hipótese, como visto, consta do art. 3º, inciso VI, combinado com § 1º, inciso III, das leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Pertinente registrar nesse ponto que não se aplicam ao presente caso, por se referirem especificamente à hipótese de creditamento prevista no inciso II, do art. 3º das Leis 10.637 e 10833, (distinta da hipótese do inciso VI), as novas dimensões e nova interpretação dada quanto ao "conceito de insumo", mormente a proclamação contida no REsp n.º 1.221.170/PR, apreciado pelo STJ, na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, expedida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e publicada em 03/10/2018, no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018), e na IN RFB n.º 1.911, de 11/10/2019 (DOU de 15/10/2019).

Com efeito, embora referido Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 2018, tenha passado a admitir, conforme consta de seu item 89, que *também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo)*, essa alteração restringe-se à hipótese de creditamento do inciso II do citado art. 3º (insumos) e não foi estendida às demais hipóteses previstas nos outros incisos do mesmo art. 3º. É o que refletem seus itens 166 e 168, aliena “f”:

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

...

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

...

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

... (destaques incluídos)

Assim, como o inciso VI do art. 3º das Leis 10637, de 2002, e 10833, de 2003, refere-se a bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, correto o entendimento fiscal de que o crédito decorrente da depreciação de tais bens deve restringir-se à parcela dos bens destinados a venda (no caso, a energia comercializada pela Interessada).

A Manifestante invoca a IN SRF nº 457, de 2004, vigente à época, que assim dispunha:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 457, DE 17 DE OUTUBRO DE 2004 (Publicada no DOU de 05/11/2004, seção , página 12) revogada pela IN RFB 1911, de 2019 MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

... (destaques incluídos)

Como se vê a IN SRF 457, de 2004, não ampara a Interessada posto que, em seu art. 1º, inciso I, em consonância com a previsão legal, admitia a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre depreciação de máquinas e equipamentos de bens do imobilizado utilizados na produção de bens destinados a venda.

Desse modo a parcela de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção, no caso, de energia não vendida, mas consumida no estabelecimento (em unidades administrativas ou na produção industrial como consta do item 21 do Termo de Verificação Fiscal) não encontra respaldo na legislação para apuração de crédito.

Previsão no mesmo sentido encontra-se na atual IN RFB nº 1.911, de 2019, em seu art.173, inciso I, aliena “a”:

Art. 173. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos

de depreciação ou amortização, incorridos no mês, relativos a (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1.º, inciso III, e § 3.º, inciso I; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1.º, inciso III, e § 3.º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados a partir de 1.º de maio de 2004, para:

- a) utilização na produção de bens destinados à venda;
- b) utilização na prestação de serviços; ou
- c) locação a terceiros;

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou construídas a partir de 1.º de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa; e

III - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

....

Ademais, a alegação de que a energia não comercializada seria utilizada na produção de bens destinados à venda sequer é acompanhada de provas, nada mencionando a Interessada acerca do processo de produção e nem acerca da possibilidade de que a energia consumida *no estabelecimento* seja também utilizada *em unidades administrativas*, como consignado no item 21 do Termo de Verificação Fiscal.

Observe-se que o Anexo II do Termo de Verificação elaborado pela Fiscalização (a seguir reproduzido), ao qual se reporta a Manifestante, indica “energia vendida” e “energia consumida”

(...)

Desse modo, mesmo que, por hipótese, houvesse amparo legal para apurar crédito de despesas de depreciação de bem do imobilizado utilizado na produção de um bem (no caso energia) não destinado a venda mas utilizado em processo de produção (o que, como visto, não consta do texto legal), ainda assim não seria possível reconhecer crédito algum pois ausentes provas de que a energia não comercializada foi aplicada exclusivamente em processo de produção, e não, no todo ou em parte, em outros setores da pessoa jurídica, como setor administrativo - provas que caberia à Interessada trazer aos autos.

A hipótese acima corresponderia a aplicar por analogia, sem amparo legal, ao presente caso (em que utilizado crédito de depreciação com fundamento no inciso VI do art. 3.º das Leis já citadas), a interpretação relativa ao inciso II do mesmo artigo 3.º, contida no Parecer Normativo RFB/COSIT n.º 05, de 2018, de admissibilidade de apurar crédito de “insumo do insumo” (itens 445 a 48 do Parecer), o que, contudo, exigiria também observância dos itens 164 e 165 do mesmo Parecer de realização de rateio em função da utilização em mais de um setor da pessoa jurídica (unidades administrativas e/ou produção industrial, mencionados no item 21 do Termo de verificação) – o que, repute-se, não logrou a Interessada comprovar, apenas mencionando, sem provas, utilização na produção. Para maior clareza são transcritos os referidos itens 164 e 165:

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei n.º 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis Quanto à pretensão da Manifestante de comparar as estruturas de Termoelétrica e Grupo Gerador de energia (pertencente a pessoa jurídica

que comercializa, inclusive, energia elétrica) com Caldeira (pertencente a produtora de açúcar), em nada lhe socorre pois cada processo produtivo deve ser analisado individualizadamente para averiguação dos dispêndios que são, ou não, previstos na lei como ensejadores de apuração de crédito da não cumulatividade de PIS e COFINS.

Quanto a alegações no sentido de que a opção por construir termoeletrica enseja benefícios para o meio ambiente e eficiência da produção de ferro, não permitem alterar, ampliar ou afastar a previsão legal contida no inciso VI do art. 3º das Leis mencionadas.

Também a alegação de que a eventual utilização pela Interessada de energia fornecida por concessionárias lhe permitiria apurar crédito, não justifica a pretensão de reverter a glosa ora em litígio posto que os dispêndios questionados pela Fiscalização (depreciação de ativo imobilizado) não se confundem com aquisição de *energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica* – hipótese contida no inciso IX do art. 3º da Lei 10.637, de 2002, e inciso III do art. 3º da 10833, de 2003, e que requer a apresentação das correspondentes Notas Fiscais de consumo.

Ao optar por produzir energia própria, a Interessada não pode pretender utilizar todos os benefícios admitidos em lei para eventuais outras opções de aproveitamento de crédito se inexistente hipótese legal para tanto.

Quanto a créditos decorrentes de depreciação de edificações da Central Termoeletrica, diferentemente do que exposto pela Manifestante, a glosa da Fiscalização não foi motivada pelo fato de inexistir previsão legal para crédito decorrente de depreciação de benfeitoras em imóveis utilizados nas atividades da empresa (mesmo porque a hipótese está contida no inciso VII do art. 3º da Lei 10.833, de 2003, que também é aplicável a contribuição ao PIS, assim como no art. 1º, inciso II, da IN SRF 457, de 2004, e no art. 173, inciso II, da atual IN RFB 1911, de 2019.

Como consta dos itens 27 a 33 do Termo de Verificação, a glosa foi justificada pelo fato de que a Interessada utilizou-se da apropriação acelerada (em 24 meses) prevista no artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, dispositivo que, contudo, restringe o desconto acelerado dos créditos na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, de modo que a Interessada só se poderia valer dos créditos calculados sobre o valor da depreciação das edificações da termoeletrica, na taxa que utilizou, relativamente à parcela da energia vendida.

Lei nº 11.488, de 2007:

“Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste 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, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

... (destaques incluídos)

Como se vê, a previsão legal de possibilidade de apuração de crédito decorrente de depreciação acelerada relativa a edificações restringe-se àquelas utilizadas na produção de bens destinados à venda, o que não se confunde com produção de bens consumidos no estabelecimento da Interessada. A manifestante reporta-se aos mesmos argumentos de inconformismo apresentados em relação a dispêndios com depreciação de máquinas e equipamentos, os quais já foram analisados e afastados acima.

Pertinente reprimir que a Interessada nada opôs aos cálculos dos créditos admitidos pela Fiscalização.

Acrescente-se também que, assim como ocorreu com o inciso VI do art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10833, de 2003, que não foi alterado pela ampliação do conceito de insumo refletida na decisão do STJ (a qual se refere ao inciso II do mesmo artigo), também o art. 6º da Lei 11.488, de 2007, não teve seu alcance ampliado por aquela decisão judicial e pelo novo posicionamento administrativo externado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018.

Por fim, observe-se que, ao defender que o inciso VI do art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e o art. 6º da Lei 11.488, de 2007, além de se referirem a depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na fabricação de bens destinados a venda, também se aplicariam a depreciação de bens do ativo consumidos no estabelecimento (sem sequer fazer distinção entre consumo nas unidades administrativas ou na produção industrial), a Interessada busca ampliar a previsão legal, refletindo, na verdade, inconformismo com a legislação posta, o que não é oponível na esfera administrativa.

Nesse sentido, há, inclusive, súmula do CARF, de nº 02: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*” e, se assim o é para instância superior, muito mais para essa primeira instância.

Com efeito, as razões da Interessada denotam insurgência contra a incidência de disposições que integram a legislação tributária, sendo aduzido, ainda que indiretamente, a inconstitucionalidade e/ou a ilegalidade de tais disposições normativas.

Contudo, à autoridade administrativa não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia de preceitos normativos.

Isto porque o controle da constitucionalidade das normas é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal – art. 102, I, “a”, III, da CF de 1988.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a administração pública. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegação relacionada a inconstitucionalidade ou validade de disposições que fundamentam o Despacho Decisório, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

A vedação ao julgador, de afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, foi, inclusive, inserida no Decreto nº 70.235, de 1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, mediante introdução do art. 26-A, dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)” (destaques acrescidos)

Veja-se que o dispositivo autoriza afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade somente nas hipóteses ali previstas, das quais não se tem notícia relativamente aos dispositivos que fundamentam o Despacho Decisório (inciso VI do art. 3º das Leis n.º 10637, de 2002, e 10.833, de 2003, e o art. 6º da Lei n.º 11.488, de 2007).

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Este é o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.