



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.723970/2011-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.134 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2023  
**Recorrente** RIO PARANAPANEMA ENERGIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

**EMBARGOS. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.**

Uma vez demonstrado que a omissão suscitada em sede de embargos refere-se a matéria abordada no acórdão embargado, ainda que indiretamente, afasta-se o vício apontado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos opostos pelo contribuinte. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário manifestou intenção de apresentar declaração de voto, entretanto, findo o prazo regimental, a conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

**Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao acórdão 3201-009.326, de 24/09/2021, sob a alegação de ocorrência de omissão quanto à não aplicação, aos créditos apurados sobre produtos não tributados adquiridos anteriormente a 30/04/2004, da restrição introduzida somente pela Lei nº 10.865/2004, bem como da superveniência de entendimento da Receita Federal no que tange à aquisição para revenda de energia elétrica da Itaipu Binacional.

O acórdão 3201-009.326 foi ementado nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ISENÇÃO. REVENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição isenta de energia elétrica destinada a revenda, ainda que esta seja tributada, não gera direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

BEM ADQUIRIDO PARA REVENDA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. FRETE.

No custo do bem adquirido para revenda inclui-se o valor do frete suportado pelo adquirente na operação, hipótese que não abrange a transmissão de energia elétrica cobrada separadamente da energia elétrica adquirida com isenção.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Originalmente, o contribuinte pleiteara crédito da Cofins não cumulativa para fins de extinção, por compensação, de débitos de sua titularidade, vindo a repartição de origem a reconhecer apenas parte desse crédito e homologar as compensações até o limite deferido.

No despacho decisório, negou-se o direito a crédito quanto (i) à aquisição de energia elétrica de Itaipu Nacional isentas da Cofins (inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), (ii) aos gastos com transporte da energia isenta (inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) e (iii) aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos – motores elétricos, bombas, barragens, comportas, dentre outros (art. 7º do Decreto nº 54.937/1964 e § 2º do art. 310 do Decreto nº 3.000/1999).

A Manifestação de Inconformidade manejada para se contrapor ao despacho decisório foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento (DRJ), tendo o interessado interposto Recurso Voluntário, também julgado improcedente por esta turma ordinária.

O presidente da turma acolheu em parte os embargos nos seguintes termos:

Isso posto, com fundamento no art. 66, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ACOLHO PARCIALMENTE** os Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, apenas no que tange à matéria ( 2 - DA OMISSÃO QUANTO AOS CRÉDITOS APURADOS ANTERIORMENTE A 30.04.2004).

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao acórdão 3201-009.326, de 24/09/2021, tendo o presidente da turma acolhido somente a omissão quanto à não aplicação da restrição introduzida pela Lei n.º 10.865/2004 aos créditos apurados sobre produtos não tributados adquiridos anteriormente a 30/04/2004.

No Recurso Voluntário, o ora Embargante arguira tal matéria nos seguintes termos:

**42. Desta forma, tendo em vista que anteriormente à vigência da Lei n.º 10.865/04 não havia qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos sob discussão, deve ser reconhecido o direito aos créditos de PIS/COFINS decorrentes de aquisição de bens destinados à revenda, ainda que sujeitos à alíquota zero na aquisição, anteriores a 30.4.2004 (data da publicação da Lei n.º 10.865/04). (destaques originais).**

43. Adicionalmente, além do exposto acima, a Recorrente também demonstrará que a vedação introduzida pela Lei n.º 10.865/04 somente poderia produzir efeitos com relação aos créditos apurados a partir de 29.7.2004, em respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal.

No acórdão embargado, a possibilidade ou não do desconto de crédito na aquisição de energia elétrica isenta para revenda foi assim abordada:

#### **I. Crédito. Aquisição de energia elétrica. Isenção.**

**A Fiscalização glosou créditos relativos à aquisição de energia elétrica da Hidroelétrica de Itaipu, isenta da Cofins, com base no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, *verbis*:**

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

A Delegacia de Julgamento (DRJ), por seu turno, aduziu que não havia como se associar aos produtos revendidos a regra contida no trecho do dispositivo supra “em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”, pois, segundo o julgador, tal previsão normativa se aplicava apenas aos insumos adquiridos para aplicação na produção.

Da literalidade do dispositivo se extrai que a vedação ao crédito na aquisição de bens isentos se restringe (i) àqueles adquiridos para revenda ou (ii) utilizados como insumo

em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Constata-se do referido inciso que a lei buscou preservar eventual isenção ocorrida no meio da cadeia produtiva, evitando-se que a desoneração ocorrida em uma determinada etapa venha a ser revertida em etapas posteriores, estas quando tributadas pelas contribuições.

No caso da revenda, em regra, um bem adquirido com isenção, do tipo objetiva, também o será no momento de sua alienação, tendo-se em conta tratar-se de desoneração em que, independentemente da pessoa que vende ou adquire o bem, ela se aplica de forma indistinta, razão pela qual, acredita-se, tenha o legislador definido a regra sem especificar os efeitos posteriores da referida isenção.

**Contudo, no presente caso, está-se diante de uma isenção do tipo subjetiva, qual seja, aquela em que o elemento determinante da desoneração é o sujeito passivo, conforme se verifica do art. 14 da Lei nº 10.925/2004, artigo esse reproduzido no despacho decisório, que assim preceitua:**

**Art. 14. São isentas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a que se referem às Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 10.865, de 30 de abril de 2004, as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional.**

Nessa situação, tratando-se de isenção restrita às receitas da venda de energia elétrica pela empresa Itaipu Binacional, na etapa posterior de revenda pelo ora Recorrente, essa isenção não se aplicará, situação em que se terá por revertida, no contexto geral da comercialização, a desoneração, restringindo-se o benefício não ao bem transacionado (energia elétrica) mas somente à pessoa eleita pela lei como destinatária da regra isencional, configurando-se, portanto, mero diferimento do tributo devido.

**Sob a ótica da teoria do direito tributário, a isenção subjetiva sob comento estaria em desacordo com a pretendida preservação da desoneração durante todas as etapas da comercialização do bem, teoria essa aqui exemplificada pelo extrato a seguir transcrito em que se tem uma análise doutrinária acerca da matéria:**

**Prescreve a legislação que as aquisições não sujeitas ao PIS/COFINS impedem a tomada de créditos pelo adquirente. Contudo, o comprador poderá se creditar dos bens ou serviços isentos dessas contribuições, exceto se aqueles forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços também isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.**

**As normas do PIS/COFINS seguem, portanto, a regra geral dos tributos não-cumulativos, vedando o crédito para o adquirente de bens ou serviços não alcançados pelas referidas exações.** Todavia, resguarda a legislação expressamente o crédito sobre a aquisição de produtos ou serviços isentos, apenas vedando o creditamento quando:

(a) a revenda do bem isento for também isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero;

(b) o bem isento for utilizado como insumo em produtos ou serviços sem tributação.<sup>1</sup> (g.n.)

<sup>1</sup> MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 440/441.

No entanto, tendo-se em conta o inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>2</sup>, da letra da lei (inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) não se extrai que tal construção doutrinária fora observada em sua totalidade pelo legislador, pois não se conectou, gramaticalmente falando, a aquisição isenta de bem destinado à revenda à desoneração final na cadeia de comercialização, da mesma forma como se dera em relação aos bens ou serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços.

**Dessa forma, vota-se por afastar o direito ao desconto de crédito na aquisição de energia isenta destinada à revenda. (g.n.)**

Conforme se verifica da parte do excerto acima em negrito e sublinhada, a previsão legislativa de vedação ao desconto de crédito em aquisições não sujeitas às contribuições ou sujeitas à alíquota zero ou isentas (no caso de aquisições isentas, com saídas também não tributadas) se funda na **“regra geral dos tributos não-cumulativos, [que veda] o crédito para o adquirente de bens ou serviços não alcançados pelas referidas exações”**.

Nota-se, portanto, que, inobstante a regra do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2004 ter sido introduzida apenas pela Lei nº 10.865, de 30/04/2004, ela se funda, conforme constou do voto condutor do acórdão embargado, na própria ontologia da não cumulatividade de tributos, pois o que se busca com tal medida é o afastamento da tributação em cascata, situação essa que leva à conclusão de que o referido dispositivo legal veio apenas evidenciar o que já se encontrava ínsito no mecanismo da não cumulatividade.

Eis um pronunciamento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca dessa questão:

4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 42/03, a **não cumulatividade** das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita **não** pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das leis ordinárias. É de se extrair um conteúdo semântico mínimo da expressão **“não cumulatividade”**, o qual deve pautar o legislador ordinário, na esteira da jurisprudência da Corte. Precedentes.

(...)

7. Diante de contribuições cuja materialidade é a receita ou o faturamento, a **não cumulatividade** dessas contribuições deve ser vista como técnica voltada a afastar o “efeito cascata” na atividade econômica, **considerada a receita ou o faturamento auferidos pelo conjunto de contribuintes tributados sequencialmente ao longo do fluxo negocial dos bens ou dos serviços**. (RE 607.642, rel. Min. Dias Toffoli, j. 29/06/2020)

Portanto, uma vez demonstrado que a omissão suscitada em sede de embargos refere-se a matéria abordada no acórdão embargado, ainda que indiretamente, afasta-se o vício apontado.

Nesse sentido, vota-se por rejeitar os embargos opostos pelo contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

<sup>2</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:  
(...)

II - outorga de isenção;

Hélcio Lafetá Reis