



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.001144/2005-30
Recurso Embargos
Acórdão nº **3001-000.879 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 18 de julho de 2019
Embargante PISA INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Cabem Embargos de Declaração para sanar obscuridade, contradição ou omissão. Caracterizada a ocorrência de omissão no julgado, estes devem ser acolhidos para saneamento do vício identificado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não comprovada sua aquisição ou fornecimento, é cabível a glosa de valores que serviram de base de cálculo dos créditos a descontar, a título de bens e serviços utilizados como insumos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

Não há previsão legal para o desconto de créditos decorrentes das despesas de atualização ou correção monetária sobre o fornecimento de bens utilizados como insumos na fabricação de produtos próprios, ainda que prevista contratualmente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA E MULTA POR ATRASO NO PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não cumulatividade os valores gastos com o consumo de energia elétrica, não sendo considerados créditos os valores pagos às empresas concessionárias de energia elétrica a outro título.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS

**INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO.
IMPOSSIBILIDADE.**

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem como essenciais e/ou relevantes na atividade econômica desempenhada pela contribuinte, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS A DESCONTAR ATÉ 08 DE AGOSTO DE 2004. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O saldo credor da Contribuição para o PIS/PASEP apurado até 8 de agosto de 2004 somente pode ser utilizado para desconto dos valores devidos ao mesmo título, não podendo ser objeto de ressarcimento ou de compensação com outros tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, suprindo a omissão apontada no Acórdão nº 3001-000.219, para, no mérito, manter a glosa sobre bens e serviços utilizados como insumo, correção monetária, despesas com energia elétrica, serviços de despachante aduaneiro e saldo credor apurado até 08 de agosto de 2004, mantendo a homologação das compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido, negando provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Refere-se o presente processo a apresentação de Embargos de Declaração pelo sujeito passivo em razão de alegação de ocorrência de omissão em desfavor do Acórdão nº 3001-000.219 (doc. fls. 311 a 327)¹, proferido em sessão de 20/02/2018, que negou provimento ao Recurso Voluntário. A Ementa se transcreve abaixo em sua integralidade.

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

PIS/PASEP. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.
COMPENSAÇÃO.

¹ As referências às folhas dos autos levam em conta a numeração atribuída pelo processo digital.

São passíveis de glosa os valores que serviram de base de cálculo dos créditos a descontar, a título de bens e serviços, quando não se coadunam com insumos utilizados na fabricação de produtos próprios e sem previsão ou outra hipótese legal de crédito.

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS OPONÍVEIS À COMPENSAÇÃO. ELEMENTOS DE PROVA. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO.

A prova deve ser apresentada nos autos sob pena de preclusão. Simples alegação não confere direito a crédito como pretendido pela recorrente."

O embargante apontou em seu arrazoadado de fls. 335 a 339 a ocorrência de omissão no Acórdão embargado, por este ter deixado de apreciar matérias abordadas pela então recorrente em sede de Recurso Voluntário. Sustenta a embargante que o *decisum* teria silenciado sobre as glosas de (fls. 339):

- (i) correção monetária em notas fiscais referentes à complementação de contratos de compra junto à “NORKE Skog Florestal”;
- (ii) créditos advindos das despesas com energia elétrica relativamente a multas, tributos e outros serviços diversos;
- (iii) despesas com despachantes; e
- (iv) créditos de COFINS advindos de períodos anteriores a 09 de agosto de 2004

Após a análise das alegações feitas pela embargante e seu confronto com os elementos constantes dos autos realizada em juízo de admissibilidade, o Presidente da 1ª Turma Extraordinária deu seguimento aos embargos interpostos por meio do despacho de fls. 352 a 353, concluído que:

“No caso em tela, de fato, o acórdão embargado não se manifestou expressamente em relação às quatro matérias supramencionadas pela embargante, como se pode atestar no voto proferido (fl. 326). Tais matérias haviam sido arguidas pela interessada tanto na manifestação de inconformidade (fls. 186/198) quanto no recurso voluntário (fls. 245/267).

Deste modo vislumbra-se a omissão apontada pela embargante.”

Para relembrar os fatos transcorridos ao longo da lide, transcrevo excertos da decisão de primeira instância, que bem destacam os temas constantes da discussão ora postos novamente em debate:

1 Trata o presente processo das declarações de compensação (Dcomp) de fl. 01 e fl. 24 (esta última Dcomp, originada do processo n.º 10940.001146/2005-29, posteriormente anexado à fl. 51 ao processo principal n.º 10940.001144/2005-30, anteriormente referenciado), por intermédio das quais se declara a existência de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa – mercado interno (total do crédito a compensar, respectivamente, de R\$ 184.335,85 e R\$ 230.951,58), referentes ao 3º trimestre de 2004, conforme exposto no Demonstrativo “Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP” de fl. 02 e de fl. 25, a serem compensados com débitos do IPI e do IRPJ, referentes ao período de apuração maio de 2005 (PA 05/05).

2 Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa/PR (DRF/PTG/PR) exarou o Despacho Decisório n.º 412/2007 (fls. 155/162), reconhecendo apenas parcialmente (valor total: R\$ 403.698,43) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, a compensação efetuada mediante as declarações de compensação de fl. 01 e fl. 24, sob os seguintes fundamentos:

- Como ambas as declarações (Dcomp) se referem a um único tipo de crédito e ao mesmo trimestre, os processos foram juntados por anexação (fl. 51), em 06/07/2007, para que a análise do crédito do trimestre fosse realizada em conjunto;

- O interessado apurou créditos da contribuição para o PIS/Pasep, lastreado no art. 16, parágrafo único, da Lei n.º 11.116, de 18/05/2005, pelo qual, tratando-se de créditos de insumos vinculados a operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, conforme art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21/12/2004, pode-se compensar os créditos acumulados a partir de 09 de agosto de 2004;

- O contribuinte fabrica, importa e distribui papel imune, conforme comprovado pela situação vigente de seu Registro Especial – Papel Imune junto à RFB (v. fl. 149), e, sendo esta imunidade objetiva e, especialmente, referente a impostos, ela não abrange as contribuições sociais, que têm como fato gerador o faturamento;

- Porém, a Lei n.º 10.865, de 30/04/2004, dispõe sobre a redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de papéis classificados nos códigos da TIPI referenciados naquele diploma legal, destinados à impressão de periódicos pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno;

- Assim, tem-se que o aproveitamento dos créditos de contribuições via compensação e ressarcimento é lícito, conforme a Lei n.º 11.116/05, tendo sido citado aproveitamento de créditos regulamentado pela Instrução Normativa (IN) SRF n.º 460, de 18/10/2004, alterada pela Instrução Normativa RFB n.º 563, de 23/08/2005, vigentes à época;

- Nos termos das normas acima referenciadas, o aproveitamento de créditos via compensação ou ressarcimento só é possível para os créditos acumulados a partir de 9 de agosto de 2004, e, sendo assim, os créditos informados para o mês de julho de 2004 no DACON (fls. 139/148) não poderão ser ressarcidos ou compensados, conforme pleito do interessado, sendo objeto de “glosa” integral, portanto, tais créditos, bem como os créditos acumulados no mês de agosto até seu dia 9 (fls. 150/152);

- Entretanto, a “glosa” dos créditos acumulados até 9 de agosto de 2004 se dá apenas para efeitos de aproveitamento através de compensações e ressarcimento, e, sendo assim, o direito creditório do interessado, referente aos créditos acumulados anteriormente àquele data não foi desqualificado, podendo ser utilizado através de descontos das contribuições devidas, via escrituração fiscal;

- Ao contrário, as demais glosas a seguir discriminadas acarretam o não reconhecimento do direito creditório decorrente das operações a que se referem, tais como, inicialmente, o valor considerado a título da aquisição de bens utilizados como insumos;

- Intimado às fls. 52 a 55 a apresentar esclarecimentos e documentação do crédito pleiteado, o contribuinte apresentou relação, em meio digital, de notas fiscais de entrada que dão origem ao crédito objeto do pedido e das Dcomp's em análise;

- Considerando-se, dentre essas notas fiscais, aquelas relacionadas com Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOPs – referentes a bens utilizados como insumos, tem-se que o mês de agosto, considerando-se as aquisições a partir do dia 9, teve discriminadas notas que somam o montante de R\$ 4.040.157,35 de base de cálculo de contribuições, que está aquém daquela informada nas linhas 2 das fichas 04 e 06 do DACON,

pelo que a diferença, no valor de R\$ 313.926,51 na base de cálculo para o mês de agosto deverá ser objeto de glosa;

- Foi também realizada amostragem das notas fiscais relacionadas a bens utilizados como insumos, conforme Intimação n.º 192/07 (fls. 105 a 112), a partir da qual se constatou que estavam relacionadas como geradoras de crédito as notas de n.ºs 2589, 2594, 2601, 2604 e 2608 (fls. 122 a 126), que se referem a parcelas de uma complementação de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal Ltda.;

- Conforme discriminado na nota à fl. 123, os valores discriminados nas notas fiscais citadas no item acima se referem à “correção monetária”, e, como a correção monetária/complementação em questão tem caráter meramente financeiro/monetário, não implicando realmente em maior aquisição de insumos, conclui-se pela glosa das notas acima relacionadas, glosando-se da base de cálculo, desta forma, os valores de R\$ 35.485,94 para os meses de agosto e setembro;

- Já em relação aos créditos advindos das despesas de energia elétrica, conforme inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30/12/2002, foi apresentada, para tanto, em resposta à Intimação n.º 172/06 (fls. 52/55), relação de notas, sendo que, a partir dessa relação (fl. 127), foram realizadas amostragens através das intimações n.ºs 237/06 (fls. 91 a 93) e 192/07 (fls. 105 a 112), e, ao se analisar tais notas, percebe-se que o interessado, na apuração dos créditos pleiteados, incluiu na base de cálculo multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços diversos, sendo que os créditos surgem da energia elétrica consumida no estabelecimento e não de outros custos e despesas relacionadas a esse consumo, que não devem ser incluídos no cálculo do crédito, sendo, portanto, objeto de glosa (fls.150 a 152);

- Dessa forma, através de análise conjunta com o Livro Razão do contribuinte, verificou-se que, no mês de setembro, as despesas de energia elétrica que servem como base de cálculo para os créditos foram de R\$ 6.109.385,42, contra R\$ 6.379.889,10, declarados no DACON, e, no mês de agosto, o contribuinte comprovou despesas dessa natureza no montante de R\$ 5.220.340,56, maior que os R\$ 5.214.370,31, anteriormente declarados;

- Quanto às despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, informadas no DACON, o contribuinte apresentou, em resposta ao item 5 da Intimação n.º 172/06 (fls. 52 a 55), tabelas às fls. 89 e 90, acompanhadas de cópias do Livro Razão, demonstrando os serviços de armazenagem e de frete nas operações de venda, que geram crédito conforme os incisos IX do art. 3º e II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003;

- Verificou-se que os valores que compõem os créditos dessa rubrica estão de acordo com as contas apresentadas no Livro, e, com o intuito de comprovar as operações descritas no Razão, foi feita amostragem de notas fiscais conforme o item 3 da Intimação n.º 237/06 (fls. 91/93), a partir da qual, não havendo incongruências, fica confirmado o crédito relativo às operações de frete e armazenagem, conforme pleiteado;

- Entretanto, percebe-se à fl. 90, que o contribuinte incluiu no cálculo dos créditos do mês de setembro, nessa mesma rubrica, as despesas com despachantes, que não têm natureza de frete e armazenagem, e, tampouco, configuram-se como insumo, não possuindo, portanto, base legal para aproveitamento de créditos de contribuições, pelo que, dessa forma, é glosado o montante de R\$ 54.750,29, da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep do mês de setembro, relativo a despesas com despachantes;

- Através da Intimação n.º 192/07 (fls. 105 a 112), foi realizada amostragem de notas fiscais referentes aos serviços utilizados como insumos, na qual, não se encontrando outras divergências, concluiu-se que não há glosas referentes a essa rubrica do DACON para os meses de agosto e setembro;

- Da verificação das notas fiscais relevantes às devoluções de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa, não se constatou nenhuma divergência com os dados anteriormente apresentados e com os créditos pleiteados, e, portanto, com relação a essa rubrica do DACON, não há glosas a serem realizadas, confirmando-se em R\$ 14.410,70 e R\$ 103.722,35 os valores de devoluções que geram crédito da contribuição para o PIS/Pasep, relativos aos meses de agosto e setembro, respectivamente, devendo ser ressaltado, ademais, que essas devoluções se deram, exclusivamente, no âmbito do mercado interno;

- Em resposta ao item 5 da Intimação n.º 237/06 (fls. 91 a 93), o interessado apresentou cópias de notas fiscais de entradas acompanhadas de cópias de seus respectivos comprovantes de importação, bem como demonstrativos relativos às contribuições pagas na importação, anexados às fls. 71, 84 e 98 a 102, tendo se observado que não há divergências entre o montante do crédito pleiteado no DACON e aquele comprovado através das importações de celulose nos meses de agosto e setembro, pelo que, dessa forma, o crédito a descontar nas importações, decorrentes da contribuição para o PIS/Pasep paga nessas operações, nos meses de agosto e setembro, foi confirmado em R\$ 67.954,79, não havendo glosa dessa rubrica;

- Considerando-se todo o exposto, bem como a planilha demonstrativa de glosas às fls. 150/151 e a tabela de resultado à fl. 152, as quais resumem as glosas efetivadas e a apuração dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep, na forma anteriormente discriminada, decide-se reconhecer o direito creditório do interessado, no montante de R\$ 403.698,43, homologando-se as compensações pleiteadas neste processo até o limite do crédito reconhecido.

3 Cientificada da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 06/09/2007, conforme se observa no Aviso de Recebimento (AR) de fl. 163, o contribuinte, irrisignado, apresentou, em 09/10/2007, a Manifestação de Inconformidade de fls. 171/183 e demais documentos a ela anexados às fls. 184/201 (procuração, fl. 184; cópia de Contrato Social, de atas e da 9ª. Alteração de Contrato Social, fls. 185/200; cópia de carteira de identificação profissional do procurador da empresa, expedido pela OAB/PR, fl. 201), alegando, em síntese, que:

- a) Primeiramente, tem-se que é absolutamente evidente a ilegalidade do entendimento proposto pela decisão recorrida, quanto à suposta limitação ao aproveitamento de créditos acumulados em períodos anteriores a 9 de agosto de 2004;
- b) Quando surgiu o PIS não-cumulativo, percebeu-se que, em várias situações, as empresas acabavam acumulando crédito de PIS/COFINS não-cumulativo que não podiam ser utilizados, pois, nas atividades normais da empresa não eram gerados débitos suficientes, sendo que, com vistas à solução dessa questão, foi reconhecida,

com efeito meramente declaratório, o direito das empresas produtoras de papel manterem os créditos, nos termos do artigo 17 da Lei n.º 11.033/2004;

- c) Ato subsequente, a Lei n.º 11.116/2005 reconheceu o direito ao ressarcimento e/ou compensação no caso de acúmulo de créditos, mesmo para os valores que já estavam acumulados, e, relativamente ao período entre 09/08/2004 e a data em que a norma entrou em vigor, foi estabelecida a permissão para o ressarcimento em dinheiro ou compensação;
- d) Quanto ao período anterior, não foi estabelecido nada na norma, restringindo o aproveitamento via compensação, e, se parece certo que o contribuinte não pode obter o ressarcimento em dinheiro dos créditos surgidos antes da data em questão, parece igualmente certo que os valores acumulados possam ser utilizados através de compensação, até por aplicação de outros dispositivos previstos nas Leis e, especialmente nos regulamentos aplicáveis, citando-se, nesse contexto, o disposto nos artigos 21 e 22 da IN SRF n.º 460, de 18/10/2004, aplicável à época em que os pedidos foram protocolados;

- e) Fica evidente o direito à compensação de todos os créditos acumulados, o que é decorrência, inclusive, nas normas gerais aplicáveis ao instituto da compensação, e, portanto, ainda que os créditos propriamente ditos não tenham sido glosados, impõe-se que seja reconhecida a legitimidade da compensação, até mesmo em decorrência do princípio da segurança jurídica e como corolário do princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, já que, do contrário, a impugnante poderá vir a ser autuada para a cobrança de encargos (multa e juros) sobre os valores que pretendeu quitar através da compensação, o que é um evidente absurdo, tendo-se em vista a efetiva existência e reconhecimento dos créditos;
- f) Em relação aos créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados como insumos, é flagrante a ausência de motivação da decisão recorrida, não se podendo admitir a glosa de créditos de PIS/COFINS exclusivamente por conta dos CFOPs utilizados pela impugnante, já que, como se sabe, estes códigos são utilizados apenas como facilitadores da atividade de fiscalização, e, assim, seria imprescindível que fossem indicados expressamente quais os CFOPs cujas operações não foram consideradas aquisições de insumos, até mesmo porque a impugnante não tem como verificar com exatidão qual foi o critério adotado pela fiscalização para selecionar quais códigos dão ou não direito a crédito e para demonstrar o equívoco da glosa;
- g) Sem a indicação precisa dos CFOPs desconsiderados, a autuação é nula de pleno direito, pois não há norma estabelecendo que determinados Códigos possam ou não dar direito a crédito;
- h) Em segundo lugar, também se tendo em vista que estes Códigos servem apenas de orientação e auxílio, não podem ser simplesmente adotados de forma plana para considerar determinado gasto como gerador ou não do crédito, sendo imprescindível que a autoridade fiscalizadora analise concretamente as operações para, sob o viés da verdade real, concluir pela possibilidade ou não da geração de créditos, mencionando-se, nesse aspecto, decisão do E. Conselho de Contribuintes nos autos do processo n.º 10540.000237/98-41 (Recurso 114038; Acórdão 203-08073);
- i) A autoridade fiscal apenas analisou e desconsiderou as aquisições de bens que supostamente não seriam insumos, porém, as mesmas divergências que provocariam a glosa para a redução dos créditos utilizados para compensação, também provocariam o aumento em outras situações, ou, em outras palavras, caso adotado os critérios da fiscalização, se no exercício indicado haveria diminuição do crédito, em outras oportunidades haveria o aumento dos créditos a serem utilizados, porém, somente foi considerada a diminuição e não o aumento;
- j) E, quanto à glosa dos valores pagos a título de complementação de valor de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal, relativos à correção monetária, é absolutamente evidente a ilegalidade do procedimento, já que, como se sabe, a correção nada mais é do que a atualização monetária de determinado valor para anulação dos efeitos da desvalorização da moeda;
- k) Trata-se de acessório que não altera nem acrescenta nada ao valor principal, servindo apenas para manutenção da equivalência deste valor em função da inflação constatada no período, e, portanto, não há efetivamente alteração que possa ser considerada de natureza financeira, como referido na decisão recorrida;
- l) Portanto, a complementação de valores pagos em função da incidência da correção monetária não retira deste pagamento a capacidade de gerar créditos de PIS/COFINS, verificando-se, destarte, a ilegalidade da glosa determinada para as despesas com insumos;
- m) É claro o equívoco da decisão, na parte da mesma que glosou uma parcela das despesas com energia elétrica, pela inclusão na base de cálculo dos créditos pleiteados de multas, taxas municipais de iluminação de outros serviços diversos, já que a energia elétrica não é um bem ou serviço de natureza comum, tratando-se, sim, de serviço público prestado sob regime de direito público, de maneira que há severa regulamentação dos montantes que podem ser cobrados;

- n) Nesse contexto, os “acessórios” cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica são de pagamento obrigatório em virtude das normas aplicáveis a esses serviços; são cobranças ligadas de forma umbilical à própria energia elétrica consumida, devendo, sim, dar direito à tomada de créditos;
- o) É a mesma situação dos tributos destacados em aquisições de insumos, não havendo dúvidas de que estes “acessórios” fazem parte efetivamente do custo de aquisição, de maneira que dão direito a crédito, devendo-se nestas situações seguir-se o brocardo jurídico “o acessório segue a sorte do principal”, motivos pelos quais a glosa determinada pela fiscalização deve ser revista;
- p) Também não procede a glosa de despesas realizadas com despachantes, uma vez que estas são despesas necessárias e umbilicalmente ligadas às despesas realizadas com fretes e armazenagem;
- q) Ainda que a Lei não preveja expressamente a tomada de créditos em relação a essas despesas especificamente consideradas, tais serviços são parte indissociável dos serviços de frete e armazenagem, de maneira que a única interpretação que atinge à finalidade prevista na Lei é a que reconhece a possibilidade da tomada de créditos sobre tais pagamentos;
- r) Por outro lado, nos dias atuais, não se pode deixar de reconhecer a importância dos despachantes nas atividades correntes das empresas, sendo esse um serviço necessário e indispensável para a perfeita consecução dos objetivos empresariais de uma pessoa jurídica, sendo que, se utilizado por analogia a um conceito do Regulamento do Imposto de Renda, não há dúvida de que estes gastos são indispensáveis para a manutenção da fonte produtiva;
- s) Se utilizados exclusivamente os termos das normas que regulam os créditos de PIS/COFINS, não parece haver dúvidas de que estes serviços podem ser considerados como insumo na produção dos produtos industrializados pela impugnante, e, por estes motivos, também a glosa relativa a estes gastos deve ser revista;
- t) Ante o exposto, requer a impugnante seja recebida a sua impugnação por inconformidade e, ao final, provida integralmente para o fim de ser declarada a homologação da compensação que foi objeto do procedimento administrativo de nº 10940.001144/2005-30.

O colegiado de piso, analisando o que consta dos autos, concluiu pela improcedência do pedido, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

PIS/Pasep. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep, apurado até 8 de agosto de 2004, somente pode ser utilizado para desconto dos valores devidos ao mesmo título, não podendo ser objeto de ressarcimento ou de compensação com outros tributos.

Não há previsão legal para o desconto de créditos decorrentes das despesas de atualização ou correção monetária sobre o fornecimento de bens utilizados como insumos na fabricação de produtos próprios, ainda que prevista contratualmente.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

Não dá direito a crédito o gasto com serviços de despachante, por não corresponderem a insumo para a produção nem a outra hipótese legal de crédito.

Ainda irresignada, mas já em sede de Recurso Voluntário, a recorrente basicamente reproduz as razões de defesa constantes de sua manifestação de inconformidade, já relatadas linhas acima.

Submetido pela primeira vez ao crivo desse E. Conselho, o colegiado, por meio da Resolução n.º 3802-000.160 (doc. fls. 001 a 010), entendeu necessária a realização de diligência, para que a fiscalização da Delegacia de origem “*discrimine quais os CFOP não considerados como insumo, e o porquê da correspondente glosa (...)*” e “*após a realização das análises solicitadas, profira parecer conclusivo sobre as devidas glosas e o devido crédito pretendido e abram vistas para que a recorrente se pronuncie, se entender necessário*”.

Os esclarecimentos solicitados foram então prestados por meio do Parecer SAORT/DRF/PTG. n.º s/n, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa - PR (doc. fls. 291 a 292), no qual a autoridade local se manifesta nos seguintes termos (fls. 292 – grifos no original):

“2. Inicialmente, insta salientar que há planilhas contendo relação de notas fiscais com os respectivos CFOPs que foram considerados no âmbito de análise. Veja-se que na intimação 192/2007, principalmente em seu anexo I (fls. 122/123), há EXPRESSA RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS com citação específicas do CFOP. Portanto, o contribuinte já tinha ciência dos CFOPs que foram usados como bens de insumo, uma vez que ele mesmo havia entregue a planilha inicial com as notas fiscais.

3. De qualquer sorte, analisando as planilhas apresentadas pelo contribuinte quando da resposta das intimações e que encontram-se nesta Secretaria, é possível verificar que não foram considerados – para o 3º Trimestre de 2004 – como sendo de bens de insumos os seguintes CFOPs das Notas Fiscais de entrada: 1201, 1252, 1352, 1353, 2201, 2252, cujas descrições são as seguintes:

- 1201: Devolução de venda de produção do estabelecimento;
- 1252: Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial;
- 1352: Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial;
- 1353: Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial;
- 2201: Devolução de venda de produção do estabelecimento;

· 2252: Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial

4. De plano, pode-se verificar que os CFOPs 1252, 1352, 1353 e 2252 foram objeto de análise em itens próprios no Despacho Decisório: itens 2.2 (fl. 173) e item 2.3 (173/175). Os CFOPs 1252 e 2252 referem-se à Energia Elétrica e os CFOPs 1352 e 1353 são relativos aos serviços de transporte. Assim quando tratou dos créditos oriundos de tais itens, o Despacho Decisório esgotou o assunto.

5. No que toca aos CFOPs 1201 e 2201 é de se salientar que aqueles bens que tiveram a saída tributada, foram considerados no item 3.2 do despacho (fl. 175). Contudo os bens não sujeitos à cobrança do PIS/COFINS na saída não geram créditos quando devolvidos por expressa determinação legal: art. 3º, VIII da Lei 10.637/2002 e art. 3º, VIII da Lei 10.833/2003. Nos dispositivos legais citados somente é considerado como gerador de créditos os “bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei”.

6. Pelo que se depreende do primeiro parágrafo do item 2.1 do Despacho Decisório, o Auditor-Fiscal responsável pela análise inicial deixa claro que os valores que estão contidos na própria planilha fornecida pelo contribuinte não geram base de cálculo suficiente para que sustentar o pedido de crédito do contribuinte. Também é importante frisar que a Autoridade Fiscal não considerou os créditos de julho/2004 e aqueles até 09/08/2004, em razão da legislação, conforme fundamentado na decisão.

7. Com isso temos que os CFOPs que não foram considerados como bens utilizados como insumos estão devidamente analisados no despacho decisório bem como justificados na presente informação, não havendo razões para alterarem-se os valores reconhecidos no Despacho Decisório proferido pela fiscalização desta DRF”.

Instada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN manifestou-se às fls. 303 a 307, onde conclui que o pleito do contribuinte deve ser rechaçado “*para encampar a conclusão exarada pela fiscalização e pela DRJ de origem, com base nos fundamentos ali expostos*”, considerando que:

- 1) o presente feito se iniciou por iniciativa do próprio contribuinte interessado em Declaração de Compensação onde alega possuir indébito a ser restituído/ressarcido, sendo princípio basilar de direito que quem alega tem o ônus de provar suas afirmações, mas este, desde a apresentação de DCOMP até o presente momento, não trouxe qualquer comprovação da certeza e liquidez do direito creditório que alega possuir;
- 2) o Parecer SAORT/DRF/PTG esclareceu as questões relativas aos CFOP levantadas pelo contribuinte interessado e pela Turma *a quo*, de sorte que não há nenhum vício a ser imputado ao trabalho fiscal e, por falta de comprovação do direito creditório, revela-se inviável a compensação pretendida pelo contribuinte.

Novamente sob a análise deste Conselho, esta Turma decidiu negar provimento ao Recurso, sob os fundamentos de que “*são passíveis de glosa os valores que serviram de base de cálculo dos créditos a descontar, a título de bens e serviços, quando não se coadunam com insumos utilizados na fabricação de produtos próprios e sem previsão ou outra hipótese legal de crédito*” e de que “*a prova deve ser apresentada nos autos sob pena de preclusão. Simples alegação não confere direito a crédito como pretendido pela recorrente*”.

É o relatório.

Fl. 11 do Acórdão n.º 3001-000.879 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10940.001144/2005-30

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Conhecimento do recurso

Como bem tratado pelo despacho de admissibilidade, a embargante tomou ciência do Acórdão de Recurso Voluntário em 19/03/2018 (fl. 332) e apresentou os presentes Embargos de Declaração em 26/03/2018 (fl. 333), sendo os mesmos, portanto, tempestivos.

De acordo com o despacho de admissibilidade, com o qual concordo em sua integralidade, os Embargos de Declaração preenchem os requisitos do artigo 65, §3º do Regimento Interno do CARF - RICARF, com relação às omissões apontadas pela Embargante, de sorte que dele deve-se tomar conhecimento.

Assim, passo ao exame do mérito.

Análise do mérito

A embargante defende a ocorrência de omissões no julgado que negou provimento ao seu Recurso Voluntário, por entender que este deixou de apreciar argumentos capazes de influenciar a decisão, já delineados no juízo de admissibilidade.

Esta Turma decidiu por negar provimento ao Recurso, por entender ausentes os elementos comprobatórios do direito a crédito pretendido pela recorrente. Mas, de fato, constato que não foram afastados os argumentos trazidos pela recorrente em sua peça recursal. Assim, entendo que devem ser acolhidos os presentes embargos, passando-se a analisar o mérito relativamente a esses temas.

O litígio decorre do reconhecimento parcial de créditos que a recorrente entende fazer jus relativamente à contribuição para o PIS/Pasep, lastreados no art. 16, parágrafo único, da Lei nº 11.116/2005², pelo qual, tratando-se de créditos de insumos vinculados a operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, podem ser compensados os créditos acumulados a partir de 09 de agosto de 2004.

Da análise do despacho decisório que reconhece parcialmente o direito ao crédito, observa-se que motivaram as glosas efetuadas pela fiscalização, inicialmente, a constatação de

² Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

que parte dos créditos era advindo de períodos anteriores a 09 de agosto de 2004, razão pela qual não poderiam ser objeto de compensação, consoante a legislação que regia a matéria, ressalvando a manutenção do direito de efetuar os descontos das contribuições eventualmente devidas via escrituração fiscal.

Outra parte das glosas decorreu da comprovação de que as notas fiscais apresentadas pela contribuinte totalizavam montantes de crédito inferiores aos declarados nas DACON, além de divergências relativamente à natureza dos bens e serviços utilizados como insumo e seu enquadramento na legislação específica que trata da matéria.

Conceito de Insumo

A matéria devolvida para esta Turma cinge-se então, além da questão comprobatória, à divergência com relação ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS.

No que toca à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos arts 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Formaram-se então três corrente de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99; e (iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOCUMULATIVIDADE. 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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. (**Resp n.º N.º 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho**).

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018.

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou

indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa".

Restou ainda decidido serem ilegais as IN's n.º 247/2002 e n.º 404/2004, que aplicavam conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços "aplicados ou consumidos" diretamente no processo produtivo.

Tomando como base esses conceitos, passa-se então à análise das glosas dos créditos pleiteados pela recorrente, em relação aos bens e serviços utilizados como insumos pela empresa.

Bens utilizados como insumo

Após apresentar Declarações de Compensação relativas ao 3º trimestre de 2004, formalizados em dois processos administrativos juntados, e tendo sido intimado por três vezes pela fiscalização a apresentar documentos e prestar esclarecimentos relativos aos créditos que sustenta ter nessas declarações, a contribuinte apresentou relação, em meio digital, de Notas Fiscais de entrada que em seu entender dariam origem ao crédito objeto do pedido e das declarações em análise.

Essas Notas foram agrupadas pela fiscalização a partir dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações - CFOP referentes a bens utilizáveis como insumo. Deste conjunto, totalizou uma base de cálculo das contribuições em montante aquém daquela informada pela contribuinte em suas DACON, donde resultou uma glosa relativa à diferença a menor no valor de R\$ 313.929,51.

Parte dessas Notas supostamente geradoras de crédito representava ainda parcelas de uma complementação de contrato de compra junto à empresa Norske Skog Florestal, sendo referentes a "correção monetária", o que, no entender da fiscalização, se revestem de "*caráter meramente financeiro/monetário, não implicando realmente em maior aquisição de insumos*", tendo sido então glosados da base de cálculo valores em montante de R\$ 35.485,94.

Discute-se desde então, a partir da alegação da interessada na Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário, que a glosa das notas fiscais careceria de motivação, já que não teriam sido indicados os CFOP cujas operações não teriam sido consideradas relativamente à aquisição de insumos. Segundo a interessada, esta não teria "*como verificar, com exatidão, qual foi o critério adotado pela fiscalização para selecionar quais Códigos dão ou não direito a crédito e para demonstrar o equívoco da glosa*".

Instada a partir de diligência solicitada por este colegiado, a unidade local, após relacionar todos os CFOP que foram considerados pela fiscalização e os relacionar ao despacho decisório parcialmente denegatório, informou que:

- (i) há planilhas contendo relação de notas fiscais com os respectivos CFOPs que foram considerados no âmbito de análise e há expressa relação das notas fiscais com citação específicas do CFOP, de forma que o contribuinte já tinha ciência dos CFOPs que foram usados como bens de

insumo, uma vez que ele mesmo havia entregue a planilha inicial com a relação das notas fiscais;

- (ii) a Autoridade Fiscal não considerou os créditos de julho/2004 e aqueles até 09/08/2004, em razão da legislação, conforme fundamentado na decisão; e
- (iii) a glosa deu-se por falta de base de cálculo para os créditos e não em razão do CFOP, e com isso *“temos que os CFOPs que não foram considerados como bens utilizados como insumos estão devidamente analisados no despacho decisório em seus capítulos específicos bem como justificados na presente informação, não havendo razões para alterarem-se os valores reconhecidos no Despacho Decisório proferido pela fiscalização desta DRF”*.

Tendo sido cientificada do resultado da diligência juntamente com a PGFN, a recorrente não se manifestou.

A manifestação da unidade local corrobora meu entendimento e o manifestado na instância *a quo* de que foi expressa a indicação de que a referida glosa se deu em decorrência da diferença na base de cálculo encontrada pela fiscalização, entre o declarado e o apurado a partir dos documentos e planilhas apresentados pela recorrente. Disse a Autoridade Fiscal (fls. 173):

Intimado às fls. 52 a 55 a apresentar esclarecimentos e documentação comprobatória do crédito que neste processo se pleiteia, o contribuinte apresentou relação, em meio digital, de notas fiscais de entrada que dão origem ao crédito objeto do pedido e das declarações em análise. Considerando-se, dentre essas notas, aquelas relacionadas com Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOPs – referentes a bens utilizados como insumos, temos que o mês de agosto, considerando-se as aquisições a partir do dia 9 (dado que as aquisições anteriores foram desconsideradas conforme explanado anteriormente), teve discriminadas notas que somam o montante de R\$ 4.040.157,35 de base de cálculo de contribuições. Essa base de cálculo está aquém daquela informada nas linhas 2 das fichas 04 e 06 do DACON. Assim, a diferença, no valor de R\$ 313.926,51 na base de cálculo para o mês de agosto, deverá ser objeto de glosa.

Em pedidos de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. O art. 373 da Lei nº 13.105/2015³, aplicável subsidiariamente ao caso, determina que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de direito. Ora, a recorrente foi intimada por três vezes a fornecer a documentação comprobatória de que dispunha e prestar os devidos esclarecimentos, mas somente acostou documentos que demonstravam apenas parcialmente o crédito que declarou ter.

³ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no §1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

(...)

Tratando-se de direito creditório pleiteado sem respaldo na escrita contábil regular e em documentos fiscais que comprovem de forma hábil e idônea o alegado direito creditório, importa em reconhecer o acerto da decisão recorrida em homologar apenas parcialmente a compensação declarada. Acertada também a decisão de primeira instância, que manteve a glosa efetuada pela fiscalização, reconhecendo apenas parcialmente o direito creditório.

Com relação à glosa de R\$ 35.485,94 referentes à pagamentos de complementação de valor a título de correção monetária constante em contrato, efetuada pela autoridade fiscal por entender que tais pagamentos correspondem a despesas financeiras, entendo que também não merece melhor sorte a contribuinte.

Sobre essa questão, entendo correto o entendimento da decisão de piso de que não há previsão legal para o desconto de créditos decorrentes das despesas de atualização ou correção monetária sobre o fornecimento de bens utilizados como insumos, ainda que prevista contratualmente. Faço meus os argumentos utilizados pela DRJ/ Rio de Janeiro II, as quais me alinho *in totum* (fls. 231):

26 Em relação ao alegado, cabe salientar inicialmente que, de acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, o desconto de créditos é uma faculdade, sendo que seu não exercício não caracteriza pagamento espontâneo indevido ou a maior, como nos termos do art. 165, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Não há, portanto, que se falar na incidência de correção monetária sobre a aquisição de bens utilizados como insumos, e da conseqüente apuração de créditos decorrentes de tal atualização monetária, uma vez que o § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 apenas prevê que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”, sem qualquer menção a eventual correção desse valor.

À vista do exposto, entendo que deve ser mantida a glosa relativa aos bens utilizados como insumos.

Serviços utilizados como insumo - despesas de energia elétrica

Com relação à rubrica Serviços Utilizados como Insumos e aos créditos advindos das despesas de energia elétrica, enentendeu a fiscalização que “*ao se analisar essas notas, percebe-se que o interessado, na apuração dos créditos pleiteados, incluiu na base de cálculo multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços diversos. Sendo que os créditos surgem da energia elétrica consumida no estabelecimento e não de outros custos e despesas relacionadas a esse consumo, tem-se que os mesmos não devem ser incluídos no cálculo do crédito, sendo objeto de glosa (fls. 300 e 301). Também foram glosadas as notas não apresentadas quando da resposta às intimações*”.

É cediço que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002⁴, expressamente prevê o desconto dos créditos calculados em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

⁴ “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”.

Também nesse tópico não há qualquer reparo a ser feito no entendimento esposado pela decisão de primeira instância (fls. 233 e 234):

35 Encontrando-se as parcelas referentes a multas, a taxas de iluminação pública e a outros serviços diversos – chamadas pelo interessado indevidamente de “acessórios” na manifestação de inconformidade - perfeitamente identificadas nos documentos fiscais correspondentes, não merecem prosperar as alegações de que se tratariam de “cobranças ligadas de forma umbilical à própria energia elétrica consumida”, tal como o seriam os tributos destacados em aquisições de insumos. Ou seja, sendo inequivocamente possível delimitar o que se reporta e o que não se reporta à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa, na forma do dispositivo legal anteriormente transcrito, bem como as parcelas que compõem o custo da energia efetivamente consumida naqueles estabelecimentos, mantém-se o entendimento da decisão atacada, que somente considerou, como base de cálculo para os créditos a descontar nos meses de agosto e setembro de 2004, e mediante análise conjunta com o Livro Razão do contribuinte, os valores, respectivamente, de R\$ 5.220.340,56 e R\$ 6.109.385,42 (nestes não se encontrando inseridas as parcelas de multa, taxas de iluminação pública e outros serviços diversos, acima comentadas), e não aqueles que constam do Dacon, considerando-se aqui correta, portanto, para o cômputo/consideração dos valores acima, a glosa promovida pela unidade local em relação aos gastos do interessado, a título de multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços diversos.

Não há amparo legal para que todo os itens constantes da fatura sejam computados como despesas relativas à energia elétrica consumida. Os valores referentes a multas por atraso no pagamento e a taxas municipais de iluminação pública, apesar de cobrados na fatura conjuntamente com a energia elétrica consumida, não se revelam essenciais, relevantes ou imprescindíveis ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, consoante o entendimento jurisprudencial para enquadramento no conceito de insumo.

Assim, acertada a decisão de primeira instância. Devem ser mantidas as glosas relativas a despesas com energia elétrica.

Serviços utilizados como insumo - despesas com despachantes

Em resposta à intimação da unidade local relativamente aos serviços de armazenagem e de frete nas operações de venda que, conforme declarado pela contribuinte, gerariam crédito a ser compensado, a autoridade fiscal constatou que a empresa incluiu no cálculo dos créditos, nessa mesma rubrica, as despesas com despachantes e outras despesas comerciais. Essas despesas, segundo a fiscalização, não têm natureza de frete ou de armazenagem e tampouco se configuram como insumo, não possuindo base legal para aproveitamento de créditos de contribuições.

A recorrente, por sua vez, defende que as despesas para pagamento de despachantes são despesas necessárias e ligadas as despesas realizadas com fretes e armazenagem, de sorte que, ainda que a Lei não preveja expressamente a tomada de créditos em relação a essas despesas especificamente consideradas, tais serviços são parte indissociável dos serviços de frete e armazenagem, de maneira que a única interpretação que atinge à finalidade prevista na Lei é a que reconhece a possibilidade da tomada de créditos sobre tais pagamentos. Entende ainda que não se pode deixar de reconhecer a importância dos despachantes nas atividades correntes das empresas, sendo um serviço necessário e indispensável para a perfeita consecução dos objetivos empresariais de uma pessoa jurídica.

Nesse quesito, melhor sorte também não socorre a embargante.

Estabelece o art. 809 do Decreto n.º 6759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro) que podem representar o importador no exercício das atividades relacionadas ao despacho aduaneiro e em outras operações de comércio exterior o dirigente ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, o funcionário ou servidor, especialmente designado, o empresário, o sócio da sociedade empresária, o próprio interessado, no caso de operações efetuadas por pessoas físicas, o mandatário de pessoa física residente no País, nos casos de remessa postal internacional, ou bens de viajante, e o despachante aduaneiro, em qualquer caso.

A contratação do serviço de despachante aduaneiro é uma faculdade prevista pela legislação aduaneira, ou seja, a escolha de terceirizar o serviço para despachantes aduaneiros é uma opção e não uma exigência legal e, nesse sentido, não se configura a meu sentir, com os critérios de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, consoante o conceito de insumo esposado linhas acima.

Esse entendimento está em linha com o entendimento constante do Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, ao tratar da terceirização de mão de obra. Vejamos:

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

Ante o exposto, entendo que deve ser também mantida a glosa relativamente às despesas relativas à contratação dos serviços de despachante aduaneiro efetuadas pela fiscalização.

Créditos de COFINS advindos de períodos anteriores a 09 de agosto de 2004

Por fim, a recorrente também se insurge contra a glosa de créditos oriundos de períodos anteriores a 09 de agosto de 2004. Quanto a essa matéria, também não há razão com a recorrente.

Constata-se que o despacho decisório reconheceu como passíveis de compensação ou ressarcimento somente os créditos relativos a períodos posteriores a 09 de agosto de 2004. Fundamentou a glosa sob os argumentos de que:

- a) o parágrafo único do art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 (transcrito folhas acima), estabelece que, tratando-se de créditos de insumos vinculados a operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, podem ser compensados os créditos acumulados a partir de 09 de agosto de 2004;

- b) o interessado comercializa papel imune e o art. 28 da Lei n.º 10.865/2004 reduziu a zero por cento a alíquota do PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, da TIPI;
- c) o aproveitamento desses créditos via compensação ou ressarcimento foi regulamentado pela Instrução Normativa SRF n.º 460/2004, vigente à época, a qual também estabelecia em seu art. 21, §4.º, inciso I, a possibilidade de compensação a partir de 09/08/2004.

Entendo que a legislação é expressa nesse sentido. Também nesse tópico, entendo corretos os fundamentos utilizados pela decisão de piso, os quais adoto como meus (fls. 229 – grifos no original):

14 A utilização dos saldos credores acumulados consoante disposição do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, anteriormente transcrito, foi disciplinada na Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28/12/2005, que revogou a Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18/10/2004, já colacionada pelo interessado em sua manifestação de inconformidade, valendo dizer que também o inciso I do parágrafo 4.º do art. 21 desse último ato normativo (IN SRF n.º 460/2004), aplicável à época em que as Dcomp's (fls. 01 e 24) foram protocoladas, faz expressa delimitação quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos originados de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, admitindo-a apenas em relação ao **saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004**.

15 Assim, o saldo acumulado em relação a créditos apurados a partir de 9 de agosto de 2004, na forma do art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 2002; do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003; e também, em relação a créditos originados de importações sujeitas ao pagamento das contribuições na forma do art. 1.º da Lei n.º 10.865, de 2004, podem ser objeto de compensação ou ressarcimento, observadas as disposições da IN SRF n.º 600, de 2005, que revogou a IN SRF n.º 460, de 2004. Já os saldos oriundos dos mesmos créditos, apurados antes de 9 de agosto de 2004, somente podiam ser utilizados para desconto dos valores devidos a título da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nas suas modalidades não-cumulativas. Isto posto, mantenho o entendimento que consta da decisão recorrida, que promoveu a glosa dos créditos acumulados até 9 de agosto de 2004, apenas para efeitos de seu aproveitamento através de compensações e ressarcimento.

Assim, também devem ser mantidas as glosas dos créditos oriundos de períodos anteriores a 09 de agosto de 2004.

Conclusões

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de acolher os embargos, sem efeitos infringentes, suprimindo a omissão apontada no Acórdão n.º 3001-000.219, para, no mérito, manter a glosa sobre bens e serviços utilizados como insumo, correção monetária, despesas com energia elétrica, serviços de despachante aduaneiro e créditos anteriores a 09 de agosto de 2004, mantendo a homologação das compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido e negando provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche

