



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



**Processo nº** 10940.001475/2005-70  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **3001-000.878 – 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: 01/10/2004 a 31/12/2004

**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: 01/10/2004 a 31/12/2004

**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 essenciais e/ou relevantes na atividade econômica desempenhada pela contribuinte, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, suprimindo a omissão apontada no Acórdão n.º 3001-000.220, para, no mérito, manter a glosa sobre bens e serviços utilizados como insumo, correção monetária, despesas com energia elétrica e serviços de despachante aduaneiro e 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 n.º 3001-000.220 (doc. fls. 461 a 480)<sup>1</sup>, 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: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

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."

---

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

O embargante apontou em seu arrazoado de fls. 487 a 491 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. 491):

- (i) bens e serviços utilizados como insumo;
- (ii) correção monetária em notas fiscais referentes à complementação de contratos de compra junto à “NORKE Skog Florestal”;
- (iii) créditos advindos das despesas com energia elétrica relativamente a multas, tributos e outros serviços diversos;
- (iv) despesas com despachantes; e
- (v) 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. 529 a 530, concluído que:

“No caso em tela, de fato, o acórdão embargado não se manifestou expressamente em relação às cinco 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. 335/344) quanto no recurso voluntário (fls. 392/409).”

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 da declaração de compensação (Dcomp) de fl. 01, por intermédio da qual se declara a existência de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) não cumulativa — mercado interno (total do crédito utilizado: R\$ 157.370,81), referentes ao mês de outubro de 2004, conforme expresso no Demonstrativo "Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep" de fl. 02, a serem compensados com débito do IPI relativo ao período de apuração de junho de 2005 (PA 06/05).

(...)

4 Materialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa/PR (DRF/PTG/PR) exarou o Despacho Decisório n.º 416/2007 (fls. 305/312), reconhecendo o direito creditório do interessado no montante de R\$ 672.232,08, e homologando as compensações pleiteadas neste processo, inclusive relativas aos débitos das filiais, até o limite do crédito reconhecido, sob os seguintes fundamentos:

• 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. 299), e, sendo esta imunidade objetiva e, especialmente, referente a impostos, ela não abrange as contribuições sociais, que tem como fato gerador o faturamento;

(...)

- Intimado as fls. 169 a 172 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 novembro teve discriminadas notas que somam o montante de R\$ 4.363.400,85 de base de cálculo de contribuições, que esta aquém daquela informada nas linhas 2 das fichas 04 e 06 do DICON, pelo que a diferença, no valor de R\$ 192.365,76 na base de cálculo para o mês de novembro 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. 243/250), 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. 260/264), que se referem a parcelas de uma complementação de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal Ltda.;

- Conforme discriminado na nota à fl. 260, 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 outubro, novembro e dezembro;

- Já com relação à rubrica "Serviços Utilizados como Insumos", tem-se que o interessado apresentou, em resposta ao item 1 da Intimação n.º 172/06 (fls. 169/172), relação de notas fiscais de entrada, após o que se verificou que as notas relacionadas com os CFOPs referentes a prestação de serviços, estavam registradas no Dacon sob a rubrica "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda", e que, as operações efetivamente referentes aos créditos das linhas 3 das Fichas 04 e 06 do Dacon foram relacionadas em separado, em outra planilha eletrônica entregue em resposta à mesma intimação;

- Não sendo suficientes as informações discriminadas na planilha referente a serviços, foi lavrada Intimação n.º 237/06 (fls. 228/230), que, em seus itens 1 e 2 solicita maiores esclarecimentos a respeito dos serviços que geraram crédito para o contribuinte no período sob análise;

- Em resposta, o interessado apresentou planilhas às fls. 237/239, as quais discriminam como se deu o cálculo dos créditos advindos dos serviços utilizados como insumos, sendo que os dados informados nessas tabelas forma confirmados tanto pelas informações prestadas anteriormente pelo contribuinte (planilha eletrônica de "serviços de colheita de madeira/páteo de madeira") quanto por sua escrituração fiscal;

- Dessa forma, conclui-se que foram confirmadas aquisições de serviços que dão direito a crédito nos montantes de R\$ 1.646.650,38, R\$ 1.163.337,84 e R\$ 1.323.478,43, para os meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, sendo que, como os valores informados nessa rubrica no Dacon foram, pela ordem, R\$ 1.724.300,57, R\$

1.231.073,30 e R\$ 1.669.734,34, constata-se a diferença de R\$ 77.650,19, R\$ 67.735,46 e R\$ 346.255,91, respectivamente;

- O interessado atribui todo o valor confirmado ao mercado interno, conforme totalização no registro "Linha 03 — Serviços Utilizados como Insumos (Dacon)" das tabelas As fls. 237/239, e, dessa forma, a glosa da base de cálculo para o mercado interno é aquela reconhecida pelo próprio contribuinte nas tabelas apresentadas, sendo o restante do valor da diferença explicitada no parágrafo anterior referente A exportação;
- Realizada amostragem quanto às notas fiscais de serviços utilizados como insumos, através da Intimação n.º 192/07 (fls. 243/250), não se constataram outras divergências, pelo que glosa-se da base de cálculo apenas as diferenças apuradas nas tabelas às fls. 300/301;
- Já em relação aos créditos advindos das despesas de energia elétrica, conforme inciso IX do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 30/12/2002, foi apresentada, para tanto, em resposta A Intimação n.º 172/06 (fls. 169/172), relação de notas, sendo que, a partir dessa relação (fls. 265/266), foram realizadas amostragens através das intimações n.ºs 237/06 (fls. 228/230) e 192/07 (fls. 243/250), 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. 300/301);
- Dessa forma, através de análise conjunta com o Livro Razão do contribuinte, verificou-se que, no mês de outubro, as despesas de energia elétrica que servem como base de cálculo para os créditos foram de R\$ 5.192.286,41, contra R\$ 6.736.442,07, declarados no DACON; no mês de novembro, o contribuinte comprovou despesas dessa natureza no montante de R\$ 6.682.471,13, maior que os R\$ 6.146.098,18, anteriormente declarados; já no mês de dezembro, as despesas comprovadas somaram R\$ 6.195.436,19, em oposição aos R\$ 6.281.240,61, declarados em Dacon;
- 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. 169/172), tabelas às fls. 225/227, acompanhadas de cópias do Livro Razão, demonstrando os serviços de armazenagem e de frete nas operações de venda, que geram crédito conforme inciso IX do art. 3.º e inciso II do art. 15, ambos 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. 228/230), a partir da qual, não havendo incongruências, fica confirmado o crédito relativo às operações de frete e armazenagem, conforme pleiteado;
- Entretanto, percebe-se às fls. 226/227, que o contribuinte incluiu no cálculo dos créditos dos meses de novembro e dezembro, nessa mesma rubrica, as despesas com despachantes, bem como outras despesas comerciais, 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, são glosados os montantes de R\$ 87.058,02 e R\$ 83.877,25, respectivamente, da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep para os meses de novembro e dezembro;
- Em resposta ao item 5 da Intimação n.º 237/06 (fls. 228/230), o interessado apresentou cópias de notas fiscais de entrada acompanhadas de seus respectivos comprovantes de importação, bem como demonstrativos relativos às contribuições pagas na importação, já apresentadas anteriormente, anexadas às fls. 189, 190, 205, 206, 218 e 219, a partir

dos quais observou-se que há divergências entre o montante de crédito pleiteado e aquele comprovado através das importações de celulose e sobressalentes nos meses de novembro e dezembro;

(...)

• Da verificação das notas fiscais relevantes às devoluções de vendas sujeitas A incidência não-cumulativa, não se constatou nenhuma divergência com os dados anteriormente apresentados (v. tb. tabelas às fls. 186, 202 e 215) e com os créditos pleiteados, e, portanto, com relação a essa rubrica do DACON, não ha glosas a serem realizadas, confirmando-se em R\$ 27.476,50, R\$ 45.507,01 e R\$ 44.400,33 os valores de devoluções que geram crédito da contribuição para o PIS/Pasep, relativos aos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, devendo ser ressaltado, ademais, que essas devoluções se deram, exclusivamente, no âmbito do mercado interno;

(...)

• Considerando-se todo o exposto, bem como as tabelas confeccionadas às fls. 240/242, representando a apuração de crédito nas importações, a planilha demonstrativa de glosas às fls. 300/301 e a tabela de resultado à fl. 302, as quais resumem as glosas efetivadas, na forma anteriormente mencionada, e a apuração dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep a descontar (quando houve glosas, procedeu-se à distribuição dos valores glosados na proporção de créditos de mercado interno e exportações, segundo os percentuais anteriormente discriminados, salvo quando houve manifestação da autoridade local dispendo de forma diversa), decide-se reconhecer o direito creditório do interessado, no montante de R\$ 672.232,08, homologando-se as compensações pleiteadas neste processo, inclusive relativas aos débitos das filiais, até o limite do crédito reconhecido;

(...)

5 Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 06/09/2007, conforme se observa no Aviso de Recebimento (AR) de fl. 313, o contribuinte, irrisignado, apresentou, em 09/10/2007, a Manifestação de Inconformidade de fls. 324/333 e demais documentos a ela anexados às fls. 334/351 (procuração, fl. 334; cópia de Contrato Social, de atas e da 9ª Alteração de Contrato Social, fls. 335/350; cópia de carteira de identificação profissional do procurador da empresa, expedido pela OAB/PR, fl. 351), alegando, em síntese, que:

- a) 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 como demonstrar o equívoco da glosa;
- b) Sem a indicação precisa dos CFOPs desconsiderados, a autuação é nula de pleno direito, pois não ha norma estabelecendo que determinados Códigos possam ou não dar direito a crédito;
- c) 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);

- d) 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;
- e) E, quanto A glosa dos valores pagos a título de complementação de valor de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal, relativos A 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;
- f) 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;
- g) 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 bens utilizados como insumos;
- h) Relativamente aos serviços utilizados como insumos, constou na decisão que haveria controvérsia relativamente aos valores declarados no Dacon e aqueles valores informados pela impugnante no curso do procedimento administrativo, porém, quando a impugnante foi intimada a se manifestar e a provar os fundamentos de seus créditos, realmente apresentou levantamentos que não correspondiam exatamente aos valores informados no Dacon;
- i) Essas divergências se justificam, seja em função de serviços que acabaram não sendo incluídos nas listagens apresentadas A fiscalização, seja em função de valores que acabaram sendo lançados em outros períodos, em função de divergências do momento do pagamento;
- i) A impugnante não nega a legitimidade da glosa em situações como a indicada, em que efetivamente se constate que as declarações fiscais (no caso, o Dacon) não correspondam com exatidão A realidade contábil e fiscal, porém, considerando-se o número de vezes que a autoridade fiscal requereu esclarecimentos e novos documentos, impunha-se que houvesse expressamente solicitado esclarecimentos em relação divergência apontada, o que, inclusive, poderia acarretar na necessidade de retificação do Dacon apresentado no período;
- k) Essa postura representaria a valorização do princípio da ampla defesa e do contraditório na esfera administrativa, do princípio da razoabilidade e da eficiência, e, com efeito, se constatado (e a impugnante já está fazendo este levantamento) que o Dacon efetivamente estava correto, pela localização de outros serviços não considerados nas planilhas encaminhadas no curso do procedimento administrativo, o resultado será que a decisão ora recorrida terá que ser revista;
- l) Por outro lado, se confirmado que as tabelas elaboradas estão corretas, a conclusão será pela retificação do Dacon, solução que a autoridade que apreciou o pedido de compensação sequer cogitou, não se tendo adotado o melhor procedimento jurídico, pelo que, seja como for, na pior das hipóteses, impõe-se a cassação da decisão

recorrida para que a impugnante possa ao menos apresentar as explicações pertinentes;

- 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 ha 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; Também não procede a glosa de despesas realizadas com despachantes, uma vez que estas são despesas necessárias e umbilicalmente ligadas as 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 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 10940.001475/2005-70.

(...)"

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: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

Quando não comprovada a respectiva aquisição/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.

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

PIS/Pasep. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS Oponíveis À COMPENSAÇÃO. ELEMENTOS DE PROVA. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO.

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72, de aplicação subsidiária aos processos de restituição/compensação”.

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 3802-000.161 (doc. fls. 420 a 430), 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. 440 a 441), no qual a autoridade local se manifesta nos seguintes termos (fls. 441 – 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. 256/257), 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 4º Trimestre de 2004 – como sendo de bens de insumos os seguintes CFOPs das Notas Fiscais de entrada: 1201, 1202, 1252, 1352, 1353, 2201, 2202 e 2252, cujas descrições são as seguintes:

- 1201: Devolução de venda de produção do estabelecimento
- 1202: Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 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;
- 2202: Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 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 3.3 (fl. 320) e item 3.4 (320/321). 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, 1202, 2201 e 2202 é de se salientar que aqueles bens que tiveram a saída tributada, foram considerados no item 4.1 do despacho (fl. 322). 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 3.1 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. **Ou seja, a glosa deu-se por falta de base de cálculo para os créditos e não em razão do CFOP.**

**7. 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”.

Instada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN manifestou-se às fls. 452 a 457, 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.

## **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 02/04/2018 (fl. 484) e apresentou os presentes Embargos de Declaração em 06/04/2018 (fl. 485), sendo os mesmos, portanto, tempestivos.

De acordo com o despacho de admissibilidade, 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 deles deve-se tomar conhecimento.

Não obstante, com relação ao item relativo “créditos de COFINS advindos de períodos anteriores a 09 de agosto de 2004” a item (v) dos embargos, observo que este não foi tratado em sede de Recurso Voluntário. Não tendo sido a matéria suscitada no Recurso Voluntário, não há obrigação por parte do colegiado de manifestar-se acerca de matéria não suscitada no respectivo recurso, de sorte que não deve ser acolhida.

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 n.º 11.116/2005<sup>2</sup>, 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 a 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 n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF n.º 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF n.º 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 correntes de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 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),

---

<sup>2</sup> Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 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 n.º 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.

foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 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 Nº 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 nº 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 nº 247/2002 e nº 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 um conjunto de Pedidos de Ressarcimento e Declarações de Compensação relativas ao 4º trimestre de 2004, formalizados em diversos processos administrativos posteriormente 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\$ 192.365,76.

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 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. 319 - grifei):

*“ (...) 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 novembro teve discriminadas notas que somam o montante de R\$ 4.363.400,85 de base de cálculo de contribuições. **Essa base de cálculo está aquém daquela informada nas linhas 2 das fichas 04 e 06 do DICON. Assim, a diferença, no valor de R\$ 192.365,76 da base de cálculo para o mês de novembro, 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 13.105/2015<sup>3</sup>, aplicável

<sup>3</sup> 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.

(...)

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.

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 no valor de R\$ 192.365,76.

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, com os quais concordo *in totum* (fls. 377):

“15 Em relação ao alegado, cabe salientar inicialmente que, de acordo com o art. 3º das Leis d's 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 n.º 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 § 40 do art. 30 das Leis tic's 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.

Também em relação aos serviços utilizados como insumo, há glosas decorrentes de diferença entre o declarado e o apurado pela fiscalização, devendo ser mantidas as glosas nesse sentido. A própria recorrente confirma ter informado em DACON valores superiores aos constantes de seus documentos apresentados para comprovação, alegando apenas que lhe deveria ter sido concedida a oportunidade de retificação de sua declaração. Outras glosas, contudo, decorrem do entendimento da fiscalização quanto a seu enquadramento no conceito de insumo, tratadas na sequencia.

#### ***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 2002<sup>4</sup>, expressamente prevê o desconto dos créditos calculados em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Também nesse tópico não há qualquer reparo a ser feito no entendimento esposado pela decisão de primeira instância (fls. 380):

“31 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 outubro, novembro e dezembro de 2004, e mediante análise conjunta com o Livro Razão do contribuinte, os valores, respectivamente, de R\$ 5.192.286,41, R\$ 6.682.471,13 e R\$ 6.195.436,19 (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,

---

<sup>4</sup> “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”.

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 a razão também não está com a recorrente.

Estabelece o art. 809 do Decreto nº 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, aos 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 nº 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.

***Conclusões***

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de acolher parcialmente os embargos, sem efeitos infringentes, suprimindo a omissão apontada no Acórdão n.º 3001-000.220, para, no mérito, manter a glosa sobre bens e serviços utilizados como insumo, correção monetária, despesas com energia elétrica e serviços de despachante aduaneiro, 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