



**Processo nº** 10940.001703/2005-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-008.607 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2020  
**Recorrente** PISA INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA (ANTIGA NORSKE SKOG)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

**Cofins Não-Cumulativa. Créditos. Taxa de iluminação Pública. Multa por Atraso. Vedado.**

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.

**Cofins Não-Cumulativa. Créditos. Serviços de Despachante. Vedado.**

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.

**Cofins Não-Cumulativa. Créditos. Correção Monetária. Vedado.**

A correção monetária de pagamento devido a fornecedores, mesmo *prevista em contrato, por sua* evidente natureza financeira a coloca irremediavelmente fora da base de cálculo de créditos da contribuição.

**Mercado Interno. Saída Não Tributada. Créditos. A partir de 09/08/04.**

As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, geram créditos vinculados a essas operações a partir de 9 de agosto de 2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões em relação ao tema da correção monetária os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Relator

Participaram do presente julgamento, além do Presidente e do Relator, os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Joao Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares.

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 598 e ss) interposto contra o Acórdão n.º 12-96.334 - 17<sup>a</sup> Turma da DRJ/RJO, de 21/02/18 (fls. 568 e ss).

### I – Do Pedido, do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade

O relatório da decisão de primeiro grau resume bem o contencioso até aquele ponto, por esta razão, aqui é reproduzido:

Trata o presente processo da declaração de compensação (Dcomp), por intermédio da qual se declara a existência de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não cumulativa – mercado interno (total do crédito utilizado: R\$ 327.902,35), referentes ao mês de outubro de 2004, conforme expresso no Demonstrativo “Créditos da COFINS”, a serem compensados com débito do IPI relativo ao período de apuração de julho de 2005 (PA 07/05) e com multa por atraso na entrega da DCTF, referente ao 4º trimestre de 2001.

Em sequência, protocolou outros processos administrativos com Dcomp vinculadas ao mesmo crédito originalmente informado, estando estes apensados ao presente processo.<sup>1</sup> Inicialmente, cumpre informar, que esta lide já transitou anteriormente pelas esferas administrativas, sendo que em 28/11/2013 foi proferido o Acórdão n.º 3401002.473 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –CARF, que por unanimidade, deu provimento ao recurso para anular o processo desde a decisão da DRJ inclusive.

Assim, tomamos a liberdade de reproduzir os relatórios precedentes que muito bem descrevem os fatos apurados pela fiscalização, bem como as alegações da empresa em suas manifestações, respeitando a cronologia dos fatos.

1) **Em 27/08/2007**, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa/PR (DRF/PTG/PR) exarou o Despacho Decisório n.º 415/2007 (fls. 400/407), reconhecendo o direito creditório do interessado no montante de R\$ 3.131.331,77, e homologando as compensações pleiteadas neste processo, inclusive relativas aos débitos das filiais e aqueles decorrentes de multas lavradas em procedimento de ofício, até o limite do crédito reconhecido, sob os seguintes fundamentos:

O interessado apurou créditos da COFINS, 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. 394), 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 nº 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 nº 11.116/05;

□ Não se constatou divergências entre a proporção de créditos de mercado interno e exportações, usada pelo contribuinte no Dacon (fls. 106/121) e a calculada através da relação de notas de saída apresentada em resposta ao item 2 da Intimação nº 172/06 (fls. 265 a 268), e, assim, tem-se que a proporção do mercado interno no mês de outubro é de 98,80%; 98,94% no mês de novembro; todas as saídas do mês de dezembro foram para o mercado interno;

□ Intimado às fls. 265 a 268 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 está aquém daquela informada nas linhas 2 das fichas 04 e 06 do DACON, 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 nº 192/07 (fls. 337/344), a partir da qual se constatou que estavam relacionadas como geradoras de crédito as notas de nºs 2589, 2594, 2601, 2604 e 2608 (fls. 355/359), que se referem a parcelas de uma complementação de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal Ltda.;

□ Conforme discriminado na nota à fl. 355, 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 nº 172/06 (fls. 265/268), 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 nº 237/06 (fls. 322/324), 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. 331/333, as quais discriminam como se deu o cálculo dos créditos advindos dos serviços utilizados como insumos, sendo que os dados informados nessas tabelas foram confirmados tanto pelas informações prestadas anteriormente pelo contribuinte (planilha eletrônica de “serviços de colheita de madeira/pátio 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 às fls. 331/333, 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 à exportação;
- Realizada amostragem quanto às notas fiscais de serviços utilizados como insumos, através da Intimação nº 192/07, não se constataram outras divergências, pelo que glosa-se da base de cálculo apenas as diferenças apuradas nas tabelas às fls. 395/396;
- Já em relação aos créditos advindos das despesas de energia elétrica, conforme inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, foi apresentada, para tanto, em resposta à Intimação nº 172/06, relação de notas, sendo que, a partir dessa relação (fls. 360/361), foram realizadas amostragens através das intimações nºs 237/06 e 192/07, 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;
- 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 nº 172/06, tabelas às fls. 319/321, 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. 3º da Lei nº 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 nº 237/06, 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. 319/321, 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 COFINS para os meses de novembro e dezembro;

□ Em resposta ao item 5 da Intimação nº 237/06, 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. 285, 286, 299, 300, 312 e 313, 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 no mês de dezembro;

□ Percebe-se que a COFINS-Importação do mês de dezembro soma R\$ 198.855,56, montante confirmado na planilha de cálculo à fl. 336, formulada de acordo com a Instrução Normativa (IN) SRF nº 436, de 27/07/2004, vigente à época, e, assim sendo, foi comprovado crédito aquém do pleiteado, conforme o Dacon, gerando uma glosa de créditos de COFINS de R\$ 788,91 no mês de dezembro;

□ Da verificação das notas fiscais relevantes às devoluções de vendas (v. tb. tabelas às fls. 282, 296 e 309) 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, confirmado-se em R\$ 27.476,50, R\$ 45.507,01 e R\$ 44.400,33 os valores de devoluções que geram crédito de COFINS, relativos aos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, devendo ser ressaltado, ademais, que essas devoluções se deram, exclusivamente, no âmbito do mercado interno;

□ Apresentadas como comprovação cópias da movimentação contábil das contas que deram origem ao crédito de estoque de abertura (v. tb. tabela à fl. 287), foi verificado que estas coincidem com os valores pleiteados no Dacon;

□ Constam ainda do Dacon, em suas linhas 22 das fichas 04 e 06, outros créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS no mês de novembro, sendo que, intimado a comprovar esses créditos, o interessado apresentou cópia de nota fiscal de entrada nº 2023 (fl. 329), que trata de nota de devolução de saídas de sucata de arame e de sucata de ferro, ficando confirmado, portanto, o crédito de COFINS no montante de R\$ 41,55;

□ Considerando-se todo o exposto, bem como as tabelas confeccionadas às fls. 334/335, representando a apuração de crédito nas importações, a planilha demonstrativa de glosas às fls. 395/396 e a tabela de resultado à fl. 397, as quais resumem as glosas efetivadas, na forma anteriormente mencionada, e a apuração dos créditos da COFINS 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\$ 3.131.331,77, homologando-se as compensações pleiteadas neste processo, inclusive relativas aos débitos das filiais e aqueles decorrentes de multas lavradas em procedimento de ofício, até o limite do crédito reconhecido;

**2) Em 09/10/2007**, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade, fls. 434 a 443, alegando em síntese, que:

□ 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;

□ 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;

□ 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 nº 10540.000237/98-41 (Recurso 114038; Acórdão 203-08073);

□ 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, 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;

□ 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;

□ 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;

□ 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;

□ Essas divergências se justificam, seja em função de serviços que acabaram não sendo incluídos nas listagens apresentadas à fiscalização, seja em função de valores que acabaram sendo lançados em outros períodos, em função de divergências do momento do pagamento;

□ 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 à 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 à

divergência apontada, o que, inclusive, poderia acarretar na necessidade de retificação do Dacon apresentado no período;

□ 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;

□ 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;

□ 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;

□ 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;

□ 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 brocado 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 às despesas realizadas com fretes e armazenagem;

□ 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;

□ 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;

□ 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;

**3) Em 14/08/2008**, a 5<sup>a</sup> Turma da DRJ – Rio de Janeiro proferiu o Acórdão n.º 13-20.922, que por unanimidade de votos indeferiu a manifestação de inconformidade,

mantendo o resultado do despacho decisório, fls. 463 a 480. O Acórdão teve a seguinte ementa:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. 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 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.*

**COFINS. 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 nº 70.235/72, de aplicação subsidiária aos processos de restituição/compensação.*

**4) Em 28/11/2013**, a 1<sup>a</sup> Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –CARF emitiu o Acórdão nº 3401002.473 – 4<sup>a</sup> Câmara, fls. 528 a 535, que teve por ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. GLOSA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE Cabe ao agente fazendário ter apontado as operações vinculadas a quais CFOPs foram desconsiderados para efeito de créditos. A falta de motivação acarreta a sua nulidade:**

Destacamos o seguinte trecho do voto do referido Acórdão do CARF:

*Compulsando os autos, não se vislumbra, em nenhum momento, qualquer identificação de quais operações vinculadas a quais CFOP's foram desconsideradas, não há como a contribuinte identificar com clareza a razão das glosas efetuadas.*

*Neste passo, indubitavelmente o contribuinte foi prejudicado, pois não lhe restou assegurado elaborar a defesa específica para atacar o ponto controverso e deste modo ficou impossibilitado de constituir prova objetiva e eficaz para derruir a premissa fazendária. Destarte, é correto afirmar que neste particular ocorreu inevitável violação ao princípio da ampla defesa e ao contraditório, encartado no art. 5º do Texto Constitucional.*

*E no meu entender a falha na fiscalização apontada é suficiente para a anulação do auto de infração, pois cerceia a defesa do contribuinte, ante à necessidade de que o documento fiscal traga a motivação suficiente para declarar que a contribuinte desobedeceu o regramento de regência.*

*(...)Com efeito, considerando que a decisão de primeiro grau deixou de apontar especificamente quais os CFOPs, cujas operações não foram consideradas aquisições*

*de insumos, manifesto entendimento de que esta seja cancelada e os autos retornem a repartição de origem para que se motive adequadamente as glosas realizadas, com o propósito de que ao contribuinte seja oportunizado se manifestar a respeito no intuito de efetivar o princípio da ampla defesa.*

**5) Em 12/02/2015**, a 17<sup>a</sup> Turma da DRJ/RJ1, em atendimento ao Acórdão n.º 3401002.473 do CARF, proferiu a Resolução n.º 12.000.506, onde, a fim de sanar a controvérsia, determinou o retorno dos autos à origem para que a Autoridade *a quo* esclarecesse os pontos específicos levantados na segunda instância de julgamento, a saber, “*identificar as operações vinculadas aos CFOP's que foram desconsiderados*”, fls. 550/551.

**6) Em 07/07/2017**, a Delegacia da Receita Federal em Ponta Grossa/PR emitiu novo PARECER SAORT/DRF/PTG, fls. 556/557, que procurou esclarecer as controvérsias apontadas no Acórdão n.º 3401002.473 do CARF, que a seguir reproduzimos em apartada síntese:

*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. 339/340), 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.*

*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:*

#### Descrição do CFOP

**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.**

*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. 404) e item 3.4 (404/405). 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.*

*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 deve-se por falta de base de cálculo para os créditos e não em razão do CFOP, conforme apontado nas planilhas de fls. 395/397.*

*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.*

Foi concedido o prazo de 30 dias para manifestação do contribuinte, previsto no parágrafo único do art. 35 do Decreto 7.574/2011 (Regulamento do PAF), porém quedou-se silente.

É o relatório.

## II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou improcedente a manifestação de inconformidade, argumentando, em resumo, que:

(...)

Os itens elencados pela fiscalização que ocasionaram glosa de créditos, e que foram combatidos pela empresa em sua manifestação de inconformidade, são os seguintes:

- Valor dos bens e serviços utilizados como insumos;
- Notas fiscais referentes à “correção monetária” de insumos adquiridos;
- Parte dos valores informados como despesas de energia elétrica;
- Inclusão no crédito relativo às despesas com armazenagem de gastos com despachantes;

(...)

Passaremos a seguir à análise das glosas específicas de cada insumo efetuado pela fiscalização.

### BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

Esse é sem dúvida, o item que mais gerou controvérsia em toda a lide, e que por conseguinte, ocasionou o prolongamento do caso por todos esses anos na esfera administrativa.

Nas palavras da autoridade fiscal (item 3.1 do Despacho Decisório, fl. 403), grifo nosso:

“Considerando-se, dentre essas notas, aquelas **relacionadas com Códigos Fiscais de Operações e Prestações -- CF0Ps** — 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 DACON. Assim, a diferença, no valor de R\$ 192.365,76 da base de cálculo para o mês de novembro, deverá ser objeto de glosa.”

Defendeu o interessado, inicialmente, a impossibilidade de se “admitir a glosa de créditos de PIS/COFINS exclusivamente por conta dos CFOPs” (Códigos Fiscais de Operações e Prestações) utilizados nos documentos fiscais emitidos. Ainda no entendimento do interessado, tais Códigos serviriam apenas de orientação e auxílio, nunca podendo ser adotados para se considerar determinado gasto como gerador ou não do crédito, além do que “seria imprensíndivel que fossem indicados expressamente quais os CFOPs cujas operações não foram consideradas aquisições de insumos”. Tal entendimento prevaleceu na 2<sup>a</sup> instância administrativa, como vemos na transcrição do Acórdão n.º 3401002.473 – 4<sup>a</sup> Câmara – CARF:

(...)

Com o PARECER SAORT/DRF/PTG, fls. 556/557, ficou devidamente esclarecido o que de fato foi aceito e o que foi glosado.

(...)

Os CFOP que foram aceitos, especificamente no item 3.1 do Despacho Decisório são os que se referem ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como por exemplo:

- CFOP 2101 ou 1111 – compra para industrialização
- CFOP 1101 – compra para industrialização (cooperativas)
- CFOP 2111 – compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação

A relação das notas fiscais aceitas de bens e serviços estão relacionadas às fls. 339 a 342. Já os demais CFOP, que se referem a outros créditos (como acima descritos), constam das planilhas seguintes, fls. 343 (energia elétrica) e 344 (devoluções de vendas).

Correta, portanto, a separação, pois energia elétrica e devoluções pertencem a incisos diferentes do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, ou seja, são rubricas específicas dos tipos de crédito passíveis de desconto. Para melhor visualização, elaboramos o quadro a seguir:

(...)

Em relação à glosa parcial de créditos a descontar da COFINS, **a título de serviços utilizados como insumos** para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2004, respectivamente, nos montantes de R\$ 77.650,19, R\$ 67.735,46 e R\$ 346.255,91, informada no item 3.2, ela teve a mesma motivação que a glosa dos bens utilizados como insumos (item 3.1), qual seja: a diferença a menor entre os valores que serviram de base de cálculo à apuração dos créditos a descontar – valores esses que constam do Dacon, os quais o interessado reproduziu no presente processo – e os valores a que o interessado efetivamente faz jus em relação à base de cálculo dos créditos a título dos serviços em questão, conforme planilhas (fls. 331/333), por ele mesmo apresentadas em resposta às intimações que lhe foram formuladas pela fiscalização, valores os quais, por sua vez, segundo relato do despacho decisório, foram confirmados pela unidade local na escrituração contábil da empresa.

Alega a empresa, todavia, que tais divergências se justificariam, “seja em função de serviços que acabaram não sendo incluídos nas listagens apresentadas à fiscalização, seja em função de valores que acabaram sendo lançados em outros períodos, em função de divergências do momento do pagamento”.

(...)

Ainda de ressaltar em relação ao tópico que ora se analisa, não ter o menor cabimento oferecer prazo para que o contribuinte apresentasse declarações (Dacon) retificadoras durante o curso do procedimento administrativo, porquanto, a teor do art. 7º, parágrafo único, do mesmo Decreto nº 70.235/72, não se considerariam espontâneas tais declarações, além do que, ainda que se permitissem citadas retificadoras, com a eventual conformação dos créditos apurados nos Dacon às planilhas anteriormente referenciadas, teríamos o mesmo resultado prático, ou seja, a redução do crédito da COFINS a descontar, com a consequente diminuição dos valores a serem compensados, via Dcomp's, em função da constatada diminuição dos valores a título de base de cálculo de serviços utilizados como insumos (vide notas fiscais, planilhas e contabilidade apresentada).

Com base em tudo que foi apurado até aqui nos autos, e também pelas explicações exaradas no PARECER SAORT/DRF/PTG, fica claro que as glosas de parte dos créditos de bens e serviços informados como insumos (art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003) no DACON se deu, não em razão do CFOP, ou mesmo do mérito (“conceito de insumo”), mas sim, por razões aritméticas: o valor total constantes da notas fiscais de entrada apresentadas foi aceito pela fiscalização, porém não correspondia ao declarado/pleiteado pelo interessado no DACON.

Concluindo, por não estar lastreado em notas fiscais, e por não ter sido dada qualquer explicação para a diferença apontada, mantemos as glosas das diferenças dos créditos de bens e serviços para os meses do 4º trimestre de 2004 (itens 3.1 e 3.2 do Despacho Decisório), conforme relacionado nas planilhas às fls. 395/396.

#### “CORREÇÃO MONETÁRIA” DE INSUMOS ADQUIRIDOS

Insurge-se o interessado contra o posicionamento da decisão atacada, que se refere à glosa, também a título de bens utilizados como insumos, no valor de R\$ 35.485,94, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2004, tendo ali se manifestado o entendimento de que o citado valor - que consta das notas fiscais nºs 2601, 2604 e 2608, emitidas, respectivamente, em 20/10/2000, 20/11/2004 e 20/12/2004 (fls. 357/359) - por se reportar à complementação de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal Ltda., referente à “correção monetária”, tendo, portanto, caráter meramente monetário/financeiro, não implicaria maior aquisição de insumos.

O manifestante, por sua vez, entende que a correção monetária em questão consiste em “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 haveria alteração que possa ser considerada de natureza financeira. Manifesta ainda o interessado o entendimento, nesses termos, de que a “complementação de valores pagos em função da incidência da correção monetária não retira deste pagamento a capacidade de gerar créditos de PIS/COFINS”.

Ocorre que a legislação não previu ou autorizou a incidência de correção monetária na apuração dos créditos a descontar, na forma acima comentada. São inúmeras as decisões na órbita administrativa dando conta de que não se admite a correção monetária dos créditos a descontar, e, tampouco, incide citada correção quando tais créditos se pretendem resarcidos e/ou compensados.

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.

Assim, deve ser mantida a glosa da base de cálculo dos créditos a descontar dos valores de R\$ 35.485,94 para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2004, exatamente tal como pronunciado pela autoridade.

#### ENERGIA ELÉTRICA

Conforme consta da decisão proferida na unidade de origem, ao se analisar notas fiscais relativas à energia elétrica (fls. 362 a 393), percebeu-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.

Na interpretação da empresa, “*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*”. E ainda afirma que “*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*”.

(...)

Como se observa acima, indefere-se de plano a argüição do interessado contra a desconsideração, na apuração dos créditos a compensar, daqueles que decorrem das despesas com a taxa de iluminação pública dos municípios onde se encontram situados os estabelecimentos da empresa, porquanto, de forma evidente, a energia elétrica para a iluminação pública em questão não foi consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, situação somente na qual, desde a redação original do dispositivo legal acima colacionado, poder-se-ia apurar créditos calculados em relação à energia elétrica.

Também as multas por atraso no pagamento das despesas de energia elétrica não ensejam o aproveitamento dos créditos decorrentes, já que seria até mesmo absurdo que, em situações idênticas, ao contribuinte que não cumpre com o prazo fatal de pagamento de suas faturas de energia elétrica fosse possibilitado um aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS em montante superior àquele que seria passível de aproveitamento por outro contribuinte que pagasse em dia suas obrigações com as distribuidoras do setor.

Encontrando-se as parcelas referentes a multas, a taxa 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.

Assim, 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.

### **DESPESAS COM DESPACHANTES**

O interessado insurge-se contra a glosa promovida pelo despacho decisório nº 415/2007 (fls. 388/395), na base de cálculo dos créditos a descontar da COFINS para os meses de novembro e dezembro de 2004, dos valores, respectivamente, de R\$ 87.058,02 e R\$ 83.877,25, a título de despesas com despachantes, incluídas pelo contribuinte – de forma indevida, segundo a unidade local - na apuração dos créditos a descontar nos referidos meses na rubrica de despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda.

O interessado, em contraposição, afirma, em linhas gerais, que “as despesas para pagamento de despachantes são despesas necessárias e umbilicalmente ligadas às despesas realizadas com fretes e armazenagem”, não havendo dúvidas de que tais serviços (de despachante) sejam necessários para a perfeita consecução dos objetivos empresariais de uma pessoa jurídica, e indispensáveis para a manutenção da fonte

produtiva, podendo, portanto, ser considerados como insumo na fabricação dos produtos industrializados pelo interessado.

A esse respeito, vale trazer o contexto o que dispõe a Lei nº 10.833/2003:

(...)

Como se observa, o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03, acima transrito, possibilita o aproveitamento de créditos exclusivamente em função das despesas com armazenagem de mercadoria e frete, nunca devendo ser estendido a despesas de natureza diversa, tais como os gastos com despachantes, ainda que se comprove que ditas despesas com despachantes possuam relação ou decorram daquelas incorridas com a armazenagem de mercadoria e fretes, o que também, vale dizer, não se demonstrou na manifestação de inconformidade apresentada. Cabe salientar, ainda nesse sentido, o que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966):

(...)

Portanto, seja porque as despesas com serviços de despachantes não têm a natureza estrita de armazenagem de mercadoria ou de frete, seja porque tais serviços (de despachante) não possuem nenhuma relação com os bens adquiridos para revenda ou com os bens/serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, deve ser mantida a glosa promovida pela autoridade local, na base de cálculo dos créditos a descontar, dos gastos com contratação de serviços de despachante.

## CONCLUSÃO

Por tudo exposto, **julgo IMPROCEDENTE** a manifestação de inconformidade, mantendo o resultado apurado no Despacho Decisório.

## III – Do Recurso Voluntário

Os principais pontos do Recurso Voluntário, que recupera alegações constantes da Manifestação de Inconformidade e acrescenta outras, são os que seguem:

36. Consoante já asseverado no curso do processo, a diferença a menor entre os valores que serviram de base de cálculo à apuração dos créditos constante na DACON com os valores previstos nas planilhas apresentadas pela recorrente, justifica-se em função de serviços que acabaram não sendo incluídos nas listagens apresentadas a fiscalização e de valores que acabaram sendo lançados contabilmente em outros períodos, decorrentes de meras divergências quanto ao momento do pagamento.

37. Em verdade, considerando-se o número de vezes que a RFB requereu esclarecimentos e novos documentos, impunha-se que houvesse expressamente solicitado esclarecimentos em relação à divergência apontada, o que, inclusive, poderia acarretar na necessidade de retificação da DACON apresentada no período.

38. Essa postura representaria a valorização do princípio da ampla defesa e do contraditório na esfera administrativa, do princípio da razoabilidade e da eficiência. Com efeito, se constatado que a DACON efetivamente estava correta, pela localização de outros serviços não considerados nas planilhas encaminhadas no curso do procedimento administrativo, o resultado será que a decisão ora recorrida necessariamente terá de ser revista.

39. Por outro lado, se confirmado que as tabelas elaboradas estão corretas, a conclusão será pela retificação da DACON, solução que a RFB sequer cogitou no curso do processo. Em qualquer hipótese, não foi adotado o melhor procedimento jurídico.

40. Nem se diga que esse procedimento não traria resultado prático para o processo, vez que na primeira hipótese estaríamos falando no reconhecimento da compensação pretendida, afastando-se as glosas realizadas pela fiscalização.

41. É na verdade a consagração do princípio da verdade real, também conhecida como verdade material, que norteia o processo administrativo única e exclusivamente pelo que realmente tenha acontecido no mundo fático.

42. Ao contrário do processo Judicial, o processo administrativo fiscal não se contenta com a mera verdade formal, mas sobremaneira com a verdade material, ao passo que deverá perseguir incansavelmente a realidade dos fatos.

43. A busca incessante pela verdade material em processos administrativos é até mesmo lógica, para tanto basta lembrarmos do fim último da Administração Pública que visa o bem comum de seus administrados.

44. Os fins da Administração Pública resumem-se num único objetivo o bem comum da coletividade administrada. (...) o bem-estar social é o bem comum, o bem do povo ou geral, expresso sob todas as formas de satisfação das necessidades comunitárias. Nele se incluem as exigências materiais e espirituais dos indivíduos coletivamente considerados; são as necessidades vitais da comunidade, dos grupos, das classes que compõe a sociedade.

(...)

48. Na mesma linha de raciocínio, pode-se afirmar que a escorreita observância do princípio da verdade material afirma o comprometimento da Administração Pública com a indisponibilidade da realização do interesse público, e isto traduz o correto poder-dever como encargo da execução das atividades do Estado.

49. Tendo en vista este caráter de assujeitamento do poder a uma finalidade instituída no interesse de todos - e não da pessoa exercente do poder -, as prerrogativas da Administração não devem ser vistas ou denominadas 'poderes' ou como "poderes-deveres". Antes se qualificam e melhor se designam como 'deveres-poderes', pois nisto se ressalta sua índole própria e se atrai atenção para o aspecto subordinado do poder em relação ao dever, sobressaindo, então o aspecto finalístico que as informa, do que decorrerão suas inerentes limitações.

(...)

### C) DA CORREÇÃO MONETÁRIA

54. No que se refere à glosa da correção monetária constante em notas fiscais referentes à complementação de contrato de compra junto à "Norske Skog Florestal Ltda", novamente sem razão a autoridade fiscal.

55. Em princípio, a correção monetária não é acréscimo, mas mera reposição do valor de compra da moeda, corroído pelos efeitos da inflação, constituindo fator de reajuste intrínseco às dívidas de valor. Mesmo que o devedor pague o principal adequadamente, não há preclusão para a correção do valor da moeda, sobretudo quando expressamente contratada.

56. Trata-se de acessório que não altera nem acrescenta ao valor principal, servindo apenas para manutenção da equivalência deste valor em função da inflação constatada no período. Portanto, não há efetivamente alteração que possa ser considerada de natureza financeira, como expressado pela RFB:

(...)

#### D) DOS CRÉDITOS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

62. No regime de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, a pessoa Jurídica poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), sobre valores relativos à energia elétrica consumida em seus estabelecimentos.

63. Na hipótese sob apreciação, a Receita Federal do Brasil insiste em desconsiderar o crédito de despesas com energia elétrica relativamente a multas, "taxas" municipais de iluminação e outros serviços diversos.

64. Em princípio, a energia elétrica não é um bem ou serviços de natureza comum. Trata-se de serviço público prestado sob regime de direito público, de maneira que há severa regulamentação dos montantes que podem ser cobrados.

65. Nesse contexto, os acessórios cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica são de pagamento obrigatório *mm* virtude das normas aplicáveis a esses serviços. São cobranças ligadas de forma umbilical à própria energia elétrica consumida, gerando assim, direito à tomada de créditos.

(...)

#### E) COS CRÉDITOS COM DESPACHANTES.

74. A decisão também afasta a tomada de créditos sobre despesas com despachantes, sob o fundamento de que "*não têm a natureza estrita de armazenagem de mercadoria ou de frete, seja porque tais serviços de despachante) não possuem nenhuma relação com os bens adquiridos para revenda ou com os bens/serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*"

75. Tal entendimento, contudo, é manifestamente descabido, pois as despesas para pagamento de despachantes são necessárias e estritamente ligadas às despesas com Fretes e Armazenagem.

76. Ainda que a lei não preveja expressamente a tomada de créditos era 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 a finalidade prevista para o regime da não-cumulatividade prevista na legislação é a que reconhece a possibilidade da tomada de créditos sobre tais pagamentos.

77. Por outro lado, nos dias atuais, não se pode deixar de reconhecer a importância dos despachantes nas atividades correntes das empresas. Este é um serviço necessário e indispensável para a perfeita consecução dos objetivos empresariais de uma pessoa jurídica. 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.

(...)

82. Diante do exposto, requer-se seja julgado totalmente procedente o presente recurso voluntário, para que seja reformado o acórdão prolatado com a consequente homologação integral das compensações realizadas pela empresa.

## Voto

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

Registrhou-se no relatório acima que o CARF, mediante Acórdão n.º 3401002.473 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, atendendo a recurso do contribuinte, havia anulado “*o processo desde a decisão da DRJ inclusive*” por falta de motivação, conforme a ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. GLOSA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE

Cabe ao agente fazendário ter apontado as operações vinculadas a quais CFOPs foram desconsiderados para efeito de créditos. A falta de motivação acarreta a sua nulidade:

Uma vez esclarecido o ponto no âmbito da DRF, mediante Parecer, a contribuinte cientificada para se manifestar em 30 dias, permaneceu silente. E, no novo Recurso Voluntário, não houve qualquer menção à questão.

Ainda a título informativo, acrescente-se que a questão dos CFOP havia sido analisada no primeiro Acórdão (anulado) recorrido nos itens 09 e 12 do voto, onde **o Relator argumentara que não houve glosa efetuada com base em CFOPs**, considerando o Despacho Decisório (item 3.1) à fl. 403. De qualquer forma, a questão fora reanalisada no Parecer SAORT/DRF/PTG (fls. 556 e ss), onde se concluiu que:

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 deve-se por falta de base de cálculo para os créditos e não em razão do CFOP, conforme apontado nas planilhas de fls. 395/397.**

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. (grifos no original)

Considera-se, então, “a questão dos CFOP” completamente superada, vez que inexiste qualquer manifestação adicional da Recorrente.

A Recorrente contesta, no Recurso Voluntário ora apreciado, especificamente três pontos relacionados à glosa de créditos relativos à despesa (1) de correção monetária; (2) de energia elétrica; (3) e com despachantes.

### A – Despesa com Energia Elétrica

Em relação à energia elétrica destaque-se que o crédito referente a ela própria fora devidamente reconhecido, apenas os “*acessórios cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica*”, conforme caracterizou (indevidamente) a recorrente, foram glosados. Tais “acessórios” são a taxa de iluminação pública e multas por atraso no pagamento das despesas de energia elétrica.

Não assiste razão à Recorrente em sua irresignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito de insumo, mais liberal que a adotada ao tempo da decisão recorrida, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa à taxa de iluminação pública, muito menos multa por atraso no pagamento da fatura, ou qualquer outro “acessório de mesma espécie”. Além disso, a lei especificou em dispositivo próprio, no art. 3º inciso III, a despesa de energia elétrica como geradora de crédito, fora de qualquer discussão acerca do conceito citado, registrado no inciso II, do art. 3º. Assim, os “acessórios” da energia elétrica devem ser discutidos no âmbito do inciso III, do art. 3º, não dentro do conceito geral de insumo.

De fato, o inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza incluir tais “acessórios” na base de cálculo dos créditos, mas tão-somente a despesa com a própria energia consumida **no estabelecimento da empresa**:

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

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da despesa de energia na base de cálculo de créditos. Ademais, o caso da multa por atraso ensejaria vantagem indevida ao usuário em mora, em relação ao usuário pontual, premiando e incentivando a inadimplência. E o tributo (taxa ou contribuição de iluminação pública) por sua própria natureza não pode ser considerado um acessório do preço pago pelo consumo de energia.

Assim, a taxa de iluminação pública, tributo cobrado pelos municípios, e a multa, cobrada pela concessionária em razão da mora do usuário, não pode gerar crédito a favor do contribuinte.

## B – Despesa com Despachantes

Quanto às despesas com despachante, a Recorrente alega que são “*atividades necessárias à venda das mercadorias produzidas*”. No entanto, o inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que trata das despesas na venda, autoriza apenas o crédito com armazenagem e frete, quando ônus do vendedor, não incluindo despesa com despachante:

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

(...)

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

(...)

Na mesma linha do item anterior, a lei especificou em dispositivo próprio, no art. 3º inciso IX, as despesas na operação de venda suscetíveis de gerar crédito, fora de qualquer discussão acerca do conceito citado de insumo, registrado no inciso II, do art. 3º. Assim, outros créditos decorrentes da operação de venda devem ser discutidos no âmbito do inciso IX, do art. 3º, não dentro do conceito geral de insumo. Despesas na operação de venda suscetíveis de gerar créditos foram limitadas na lei às despesas com armazenagem de mercadoria e frete.

Assim, a despesa com serviços de despachante não pode gerar crédito a favor do contribuinte.

### C – Despesa de Correção Monetária

Outro ponto citado, ao longo do recurso, é a correção monetária, alega a contribuinte que se trata de complementação de pagamento, “com base em correção monetária prevista em contrato”. Entretanto, não se confunde a natureza da despesa de correção monetária (ou de juros ou de multa moratória) com a natureza da despesa com o próprio insumo, restando aquela despesa fora do conceito de insumo, e, por não haver outro dispositivo legal que a contemple, deve permanecer fora da base de cálculo da contribuição. Assim, a reversão da glosa não deve ser provida.

Finalmente, a recorrente alude à retificação do Dacon: “*se confirmado que as tabelas elaboradas estão corretas, a conclusão será pela retificação da dacon, solução que a RFB sequer cogitou no curso do processo*”. Entendo que não cabe à Administração cogitar ou tomar a iniciativa de retificar a Dacon do contribuinte, mas ao próprio, no tempo devido, amparado nas notas fiscais e demais documento fiscais e contábeis. Porém, nada disso ocorreu. A contribuinte não junta aos autos qualquer documento extraído de seus livros fiscais ou contábeis, nem mesmo, relação e cópias dos notas fiscais relativos a despesas, que, supostamente, amparariam a base de cálculo de créditos que se alega ou mesmo se pretende, divergente daquela concretamente declarada. Há apenas alusão vaga à retificação. De fato, a contribuinte nem mesmo formula objetivamente um pedido consistente neste sentido.

Do exposto, **voto** por conhecer do Recurso, mantendo a decisão do colegiado de 1º grau.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

