



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10940.002317/2005-37  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-001.721 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de agosto de 2014  
**Matéria** RESSARCIMENTO COFINS  
**Recorrente** NORSKE SKOG PISA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. GLOSA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DA FAZENDA NACIONAL.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, enquanto ao contribuinte/pleiteante incumbe o ônus da comprovação da existência do direito creditório, a necessidade de glosa de créditos pleiteados deve ser comprovada pela Fazenda Nacional.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. 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 a outro título às empresas concessionárias de energia elétrica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Winderley Moraes Pereira, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Mônica Elisa de Lima e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausente justificadamente a conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e momentaneamente o conselheiro Daniel Mariz Gudiño.

## Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

*Trata o presente processo das declarações de compensação (Dcomp) de fl. 02 e fl. 34 esta última Dcomp originada do processo nº 10940.002315/2005-48, posteriormente anexado à fl. 66 ao processo principal nº 10940.002317/2005-37, anteriormente referenciado), por intermédio das quais se declara a existência de créditos da Contribuição para o financiamento da Seguridade Social - COFINS - exportação (total do crédito a compensar, respectivamente, de R\$ 13.972,60 e R\$ 13.424,75, para os meses de outubro e novembro de 2001), referentes ao 4º trimestre de 2004, conforme expresso nos Demonstrativos de "Crédito da COFINS - Exportação" de fl. 03 e de fl. 35, a serem compensados com débitos relativos à multa por atraso na entrega de DCTF, considerada vencidas em 29/05/2005.*

*Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa/PR (DRF/PTG/PR) exarou o Despacho Decisório nº 413/2007 (fls. 203/209), reconhecendo apenas parcialmente (valor total: R\$ 23 573,10) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, a compensação efetuada mediante as declarações de compensação de fls. 02 e 11 34, sob os seguintes fundamentos:*

- Como ambas as declarações (Dcomp) se referem a um único tipo de crédito e ao mesmo trimestre, os processos foram juntados por anexação (fl. 66), em 06/07/21107, para que a análise do crédito do trimestre fosse realizada em conjunto;*
- O interessado apurou créditos da Cofins lastreado nos arts. 2º, 3º, §15, e 6º, da lei nº 10.833, de 29/12/2003, pelos quais, tratando-se de créditos apurados segundo a incidência não cumulativa da contribuição, vinculados a operações de exportação, para as quais não incide a COFINS, pode-se compensar os créditos assim acumulados;*
- Também deve ser observado que o contribuinte fabrica, importa e distribui papel imune, conforme comprovado pela situação vigente de seu Registro Especial - Papel Imune junto a RFB, conforme fl. 195;*
- Não se constatou divergências entre a proporção de créditos de mercado interno e exportações, usada pelo contribuinte no Dacon (fls. 10/25) e calculada através da relação de notas de*

*saída apresentada em resposta ao item 2 da Intimação nº 172/06 (fls. 67 a 70), e, assim, tem-se que a proporção das exportações no mês de outubro é de 1,20%; 1,06% no mês de novembro; não houve exportações declaradas para o mês de dezembro;*

*• Intimado às fls. 67 a 70 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 das Dcomp 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\$ 192.165,76 na base de cálculo para o mês de novembro deve ser objeto de glosa;*

*• Foi também realizada amostragem das notas fiscais relacionadas a bens utilizados como insumos, conforme Intimação nº 192/07 (fls. 139/146), a partir da qual se constatou que estavam relacionadas como geradoras de crédito as notas de nºs 2589, 2594, 2601, 2601 e 2608 (fls. 156/160), que se referem a parcelas de uma complementação de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal Tida.;*

*• Conforme discriminado na nota à ft 156, 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 72/06 (fls. 67/70), 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. 124/126), 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. 133/135, 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/palco 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\$ 1.163.337,81 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. 133/135, 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 (fls. 139/146), não se constataram outras divergências, pelo que glosa-se da base de cálculo apenas as diferenças apuradas nas tabelas às fls. 196/197;*
- *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 a intimação nº 172/06 (fls. 67/70), relação de notas, sendo que, a partir dessa relação (fis. 161/162), foram realizadas amostragens através das intimações nºs 237/06 (fls 124/126) e 192/07 (fls. 139/146), 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.1 96/197);*
- *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 serve 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 RS 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 fl 172/06 (fls. 67/70), tabelas às lis. 121/123, acompanhadas de cópias do Livro Razão, demonstrando os serviços de armazenagem e de frete nas operações de venda, que geram crédito conforme inciso 11 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 27/06 (fls 124/126), 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. 122/123 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, por tanto, 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 (fls. 124/126), 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. 87, 88, 101, 102, 114 e 115, 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;
- Observou-se que há divergências quanto à contribuição para o PIS/Pasep no mês de novembro, bem como à totalização do crédito no mês de dezembro, porém, tratando o presente processo de créditos da COFINS-exportação e não havendo saldas para o mercado externo no mês de dezembro, não há glosas dos créditos analisados nestes autos referentes a essa rubrica
- Considerando-se todo o exposto, bem como as tabelas confeccionadas às fls. 136/138, representando a apuração de crédito nas importações, a planilha demonstrativa de glosas as fls. 196/197 e a tabela de resultado à fl. 98, 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 disposta de forma diversa), decide-se reconhecer o direito creditório do interessado, no montante de R\$ 23.573,10, homologando-se as compensações pleiteadas neste processo, até o limite do crédito reconhecido, destacando-se que os débitos objeto de compensação estão sendo controlados no processo administrativo 10940.001952/2005-05, que trata de multa por atraso na entrega de DCTF.*

*3 Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 06/09/2001, conforme se observa no Aviso de Recebimento (AR) de fl. 210, o contribuinte, irressignado, apresentou, em 09/10/2007, a Manifestação de Inconformidade de fls. 214/223 e demais documentos a ela anexados às fls. 224/241 (procuração, 224; cópia de Contrato Social, de atas e da 9ª Alteração de Contrato Social. fls. 225/210; cópia de carteira de identificação profissional do procurador da empresa, expedido pela OAB/PR, 11.241), alegando, em síntese, que:*

*a) Em relação aos créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados como insumos, flagrante a ausência de motivação da decisão recorrida, não se podendo admitir a glosa de créditos de PIS/COFINS exclusivamente por conta dos CFOP's 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 atuação é nula de pleno direito, pois não há 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 dos 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).*

*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) quanto á glosa dos valores pagos a título de complementação de valor de contrato de compra junto à Notske 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;*

*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 tira 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 relativameme 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 à fiscalização, seja em função de valores que acabaram sendo lançados em outros períodos, em função de divergências do momento do pagamento;*

*j) 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;*

*k) Essa postura representaria a valorização do principio da ampla defesa e do contraditório na esfera administrativa, do principio da razoabilidade e da eficiência, e, com efeito, se constatado (e a impugnante já está fazendo este levantamento)*

que o alçem 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 incorretas, 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, notando-se, sim, de serviço público prestado sob regime de direito público, de maneira que há severa regulamentação dos montantes que podem ser cobrados;

n) Nesse contexto, os "acessórios" cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica são de pagamento obrigatório em virtude das normas aplicáveis a esses serviços; são cobranças ligadas de forma umbilical à própria energia elétrica consumida, devendo, sim, dar direito à tomada de créditos;

o) É a mesma situação dos tributos destacados em aquisições de insumos, Em havendo dúvidas de que estes "acessórios" fazem parte efetiva mente do custo de aquisição, de maneira que dão direito a crédito, devendo-se nestas situações seguir-se o brocardo jurídico "o acessório segue a sorte do principal", motivos pelos quais a glosa determinada pela fiscalização deve ser revista:

p) também não procede a glosa de despesas realizadas com despachantes, uma vez que estas são despesas necessárias e umbilicalmente ligadas às despesas realizadas com fretes e armazenagem;

q) Ainda que a Lei não preveja expressamente a tomada de créditos em relação a essas despesas especificamente consideradas, tais serviços são parte indissociável dos serviços de frete e armazenagem, de maneira que a única interpretação que atinge à finalidade prevista em lei é a que reconhece a possibilidade da tornada 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 10940.002317/2005-37.

Sobreveio decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro II, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

*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 a 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 ou por 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 OPOSTÍVEIS 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. 70.235/72, de aplicação subsidiária aos processos de restituição/compensação.*

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A recorrente alega nulidade do despacho decisório, que não teria informado devidamente quais as aquisições glosadas por não corresponderem a insumos.

Para melhor análise da matéria, coleciono o trecho do despacho decisório que trata da glosa em comento:

*Intimado às fls. 67 a 70 a apresentar esclarecimentos e documentação comprobatória de crédito que neste processo se pleiteia, o contribuinte apresentou relação, em meio digital, de notas fiscais de entrada que dão origem ao crédito objeto das Declarações de Compensação em análise. Considerando-se, dentre essas notas, aquelas relacionadas com Códigos Fiscais de Operações e Prestações — CFOPs — referentes a bens utilizados como insumos, temos que o mês de 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 na base de cálculo para o mês de novembro, deverá ser objeto de glosa.*

Constata-se que a decisão recorrida, em relação à glosa no valor de R\$ 192.365,76, referente ao mês de novembro de 2004, concedeu direito a crédito apenas para notas fiscais relacionadas com CFOPs referentes a bens utilizados como insumos.

A decisão, todavia, não esclarece quais as notas fiscais que foram glosadas, bem como qual os motivos que levaram a conclusão que tais documentos não correspondem a aquisições de bens que se enquadram no conceito de insumos passíveis de geração de créditos.

Em sendo esta a situação em litígio, entendo que a solução passa pela análise da distribuição do ônus probatório.

A legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do *caput* do artigo

9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto n.º 70.235/1972, que determina que a impugnação conterà "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Já nos casos de repetição de indébito, entretanto, o quadro resta um pouco modificado.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito. Compete a este a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório.

O Fisco, por outro lado, em não concordando com o pleito da recorrente, possui o ônus de comprovar os motivos pelos quais entende inexistir o direito creditório.

No presente processo, resta claro que a autoridade fiscal, ao não descrever devidamente os motivos pelos quais entendeu que determinadas aquisições não correspondiam ao conceito de insumos passíveis de geração de crédito, deixou de cumprir seu ônus processual, qual seja de demonstrar a inexistência do direito creditório.

Desta forma, não merece prosperar a decisão neste ponto, devendo ser restabelecidos os créditos pleiteados referentes a bens utilizados como insumos, com exceção dos créditos solicitados referentes a pagamento de valores devidos a título de correção monetária, analisada abaixo.

A autoridade fiscal promoveu a glosa de créditos referentes à pagamentos de complementação de valor constante em contrato, a título de correção monetária, por entender que tais pagamentos correspondem a despesas financeiras.

Neste ponto, esclarece-se que a previsão de creditamento de despesas financeiras, no tocante à Cofins no regime da não-cumulatividade, foi revogada pela Lei nº 11.865, de 30 de abril de 2004, de forma que não se encontravam entre as hipóteses passíveis de geração de créditos no período de outubro a dezembro de 2004.

Diante da falta de previsão legal, mostra-se correta a glosa destes créditos, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Quanto à glosa de serviços utilizados como insumos, a recorrente confirma ter informado no Dacon valores superiores aos constantes de seus documentos apresentados para comprovação, alegando apenas que lhe deveria ter sido concedida a oportunidade de

retificar seu Dacon. Tal hipótese, contudo, não corresponde a cerceamento de seu direito de defesa, posto a possibilidade de contestação e apresentação de documentos em sua manifestação de inconformidade, a qual a recorrente não aproveitou.

Correta, portanto, a glosa referente a serviços utilizados como insumos.

Em relação aos créditos advindos das despesas de energia elétrica, foram glosados os valores referentes a multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços diversos.

Quanto ao tema, a Lei nº 10.833/2004 permite, em seu artigo 3º, inciso IX, a apropriação de créditos referentes a despesas com a energia elétrica consumida pelos contribuintes, nestes termos:

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

[...]

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (redação vigente à época dos fatos geradores)*

Constata-se que a autorização legal não abrange as demais rubricas que constam da fatura de energia elétrica, restringindo-se aos valores pagos a título de energia elétrica consumida.

Desta forma, os valores referentes a multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços diversos não se enquadram na hipótese prevista na legislação, não concedendo direito a creditamento no regime da não cumulatividade da Cofins. Correta, portanto, a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Quanto às despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, foram glosados os pagamentos referentes a despesas com despachantes.

A recorrente informa que as despesas para pagamento de despachantes são despesas necessárias e litigadas às despesas realizadas com fretes e armazenagem.

Em que pese o alegado, esclarece-se que a Lei nº 10.833/04 estabeleceu em seu artigo 3º, inciso IX, que geram créditos apenas os gastos com despesas de armazenamento e frete nas operações de venda, nestes termos:

*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.*

A previsão legal não abrange todo e qualquer gasto ligado a operações de venda, como as despesas com despachantes, mas apenas aqueles referentes a armazenagem de mercadoria e frete nestas operações.

Processo nº 10940.002317/2005-37  
Acórdão n.º **3201-001.721**

**S3-C2T1**  
Fl. 304

---

Correta, portanto, a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo o direito ao crédito com a aquisição de insumos no valor de R\$ 192.365,76, referente ao mês de novembro de 2004, considerando parcialmente homologada a compensação pleiteada, nos limites do crédito reconhecido.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

CÓPIA