



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

Processo nº 13855.720907/2017-36
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.825 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 27 de março de 2019
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO-PIS/COFINS
Recorrente ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra –Presidente

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Antonio Borges (Suplente Convocado), Cynthia Elena de Campos e Thais de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, substituído pelo Suplente convocado.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se de impugnação, fls. 985/999, formalizada com o propósito de reverter os efeitos jurídicos decorrentes de créditos tributários constituídos por meio de autos de infração, fls. 924/938, nos valores abaixo especificados (valorados até junho/2017):

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	R\$ 197.726.125,65
Contribuição para o PIS/Pasep	R\$ 42.927.382,45
Total do crédito tributário constituído	R\$ 240.653.508,10

As infrações consideradas pela autoridade lançadora, relacionadas ao período compreendido entre 01/01/2013 e 31/12/2013, foram a insuficiência nos recolhimentos para o PIS/Pasep e para a COFINS, o que se deu em razão de diversas glosas de créditos apropriados na sistemática não-cumulativa pela pessoa jurídica, tudo conforme evidenciado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 939/969, a seguir sinteticamente apresentado.

Inicialmente, o representante fazendário discorreu, de maneira cronológica, a forma como a fiscalização se desenvolveu, desde a notificação do Termo de Início de Fiscalização, passando pelas intimações subsequentes e pelas respostas do sujeito passivo, até chegar à descrição das infrações tidas por praticadas, o que requereu uma preliminar análise das despesas e dos custos considerados com aptidão na geração de créditos, em vista das atividades operacionais desenvolvidas e das receitas a elas correspondentes.

A conclusão que chegou foi de que o contribuinte possui uma atividade mista de revenda de produtos e de prestação de serviços, o que se dá da seguinte maneira:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO:

• **Distribuição Linhas Redes e Subestações- Outras Receitas Prefeitura:** São Serviços que Expandem e Realizam manutenção da Iluminação Pública quando solicitados pelas Prefeituras;

• **Distribuição Linhas Redes e Subestações- Outras Receitas - Prestação de Serviço Terceiros:** Essas receitas tem natureza de Prestação de Serviço (Obrigação de Fazer), pois tratam-se de Serviço de Eficiência Energética, Serviço de Liberação de Pulso de Medição, Execução de obras na rede de distribuição de energia elétrica, serviços de manutenção em Redes, Fornecimento de Lista Demandas e Leitura Remota;

• **Outras Receitas - Diversas Receitas - Novos Negócios:** Receita referente a análises de viabilidade (projeto) de solicitação de alteração ou ajuste na rede de distribuição, realizado mediante solicitação do clientes. Análise de Projeto de Instalação de Redes;

• **Comercialização - Outras Receitas Vendas - Serviço Taxado:** Serviços regulados, realizados mediante solicitação do cliente, como religação emergencial. Tratam-se de Serviços regulados, realizados mediante a solicitação do cliente. Ex: Religação Emergencial, Vistoria Unidade Consumidora, etc.

• **Atividade não Vinculada a Concessão - Seguro-Conta Energia Elétrica:** Serviços de Arrecadação de valor do Seguro de terceiro, efetuado através da conta de Energia. Seguro na fatura de Energia Elétrica.

- **Atividade não Vinculada a Concessão – Cobrança**: *Serviços de arrecadação da Contribuição da iluminação pública (COSIP/CIP) exigido pelas municipalidades que às instituíram, com exceção da Prefeitura de SP que atribuiu a responsabilidade tributária a concessionária de energia.*

REVENDA DE PRODUTOS:

- *Esta se caracteriza como a Receita Principal do contribuinte que é a Revenda de Energia Elétrica OUTRAS RECEITAS:*
- **Outras Receitas - Diversas Receitas – Outras**: *Refere-se a liquidação dos valores divulgados pela CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), originários do eventual descumprimento das obrigações previstas pelos geradores nos termos dos contratos firmados com os agentes compradores de CCEARs por disponibilidade.*
- **Receita de Construção-IFRS**: *Conforme CPC 017 Contabilização dos custos de construção na receita ao longo do período de execução da obra.*
- **Arrendamento e Aluguéis em função Serviços Concedidos**: *Receita referente à cessão e compartilhamento dos postes da rede por empresas de Terceiros (Telefônica, Net).*
- **Arrendamento Aluguéis e Empréstimo de Bens**: *Receita referente à locação de imóveis Na sequência, reproduziu o inc. II do art. 3º da Leis de nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2004, que trata dos créditos relacionados a insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, após o que registrou que:*

*As leis acima mencionadas vinculam o aproveitamento de créditos à sua **utilização na produção ou fabricação** de produtos destinados à venda ou à **prestação de serviços**, incluindo entre os insumos, os combustíveis. Desta forma, são considerados insumos **somente** os bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente no serviço prestado ou na mercadoria fabricada. Excluindo-se, portanto, desse contexto, as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços.*

A dedução de crédito calculado na apuração da Cofins e do PIS deve estar expressamente prevista em lei, sendo inadmissível eventual interpretação extensiva de norma tributária que provoque desoneração fiscal.

Desse ponto em diante, passou a relacionar cada um dos itens cujos créditos foram pela autoridade lançadora tidos como apropriados sem suporte legal.

B1) COMBUSTÍVEIS E PEÇAS PARA AUTOMÓVEIS os valores creditados se referem a peças para automóveis e a combustíveis que não são usados ou consumidos diretamente nas prestações de serviços.

B2) ACOMPANHAMENTO E FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO DE OBRAS DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E URBANISMO a atividade de fiscalização não pode ser considerada como insumo; ainda que se admita que a empresa execute obras de expansão na rede de distribuição, a fiscalização não é um serviço

consumido diretamente na obra; a obra pode ser executada independentemente da existência ou não de um procedimento de fiscalização.

B3) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO OPERACIONAL despesas de ordem administrativa, gerencial, de auxílio, de segurança patrimonial/vigilância, elaboração de projetos, taxas cobradas por órgãos administrativos, etc, não podendo nenhuma delas ser considerada insumo.

B4) CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS DE LEITURA DE MEDIDORES também se referem a dispêndios de ordem administrativa e/ou cobrança, sem direito ao crédito.

B5) CRÉDITOS SOBRE ENTREGAS DE CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA E IMPRESSÃO DE CONTAS com natureza administrativa e/ou de comunicação/cobrança ao consumidor do valor consumido, não sendo insumos diretos de suas prestações de serviços.

B6) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE SISTEMAS relacionados a serviços de consultoria, de criação de programas de informática, de manutenção em sistemas informatizados, operacionais e de atendimento a clientes, de tecnologia da informação (TI), de telefonia e de gestão orçamentária, assim como de manutenção e suporte no site da pessoa jurídica na internet, são representativos de despesas de natureza administrativa, não podendo serem considerados insumos diretos na prestações dos serviços.

B7) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM SISTEMA DE SUBTRANSMISSÃO referentes a elaboração de estudos, limpeza, mobilização e inspeção, todos de ordem administrativa, sem aptidão para a geração dos créditos.

B8) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM CORTE E RELIGAÇÃO a despeito de necessárias, as despesas com cortes e com religações não possuem permissivo legal a amparar o crédito.

B9) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS combustíveis não são insumos diretos nos serviços prestados pela pessoa jurídica.

B10) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETAMENTO DE AERONAVES despesas com o fretamento de aeronave, para inspeções por conta da contratante, realizadas com vista a melhorar os sistemas ou para verificar o seu correto funcionamento, não podendo serem consideradas insumos diretos nas prestações de serviços.

B11) CRÉDITOS SOBRE MERCADORIAS PARA REVENDA ADQUIRIDAS COM ISENÇÃO a glosa alcançou energia adquirida da Itaipu Binacional, o que se deu em razão de as receitas auferidas pela vendedora estarem albergadas pela isenção determinada pelo art. 14 da Lei nº 10.925, de 2004; estabelece o inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2004, que a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dará direito ao crédito; a negativa ao crédito se aplica inclusive nos casos de isenção quando **os bens adquiridos com isenção forem revendidos** ou quando os bens adquiridos com isenção forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

A tabela a seguir transcrita contempla os totais mensais dos créditos glosados, assim como as repercussões na apuração não-cumulativa das contribuições sociais:

Mês de Apropriação dos Créditos	TOTAL DE BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS GLOSADOS – R\$	TOTAL CRÉDITOS DE PIS GLOSADOS – R\$	TOTAL CRÉDITOS DE COFINS GLOSADOS – R\$
Janeiro/2013	97.119.800,43	1.602.476,71	7.381.104,83
Fevereiro/2013	96.595.610,09	1.593.827,57	7.341.266,37
Março/2013	98.040.888,07	1.617.674,65	7.451.107,49
Abril/2013	99.790.517,29	1.646.543,54	7.584.079,31
Mai/2013	105.447.300,82	1.739.880,46	8.013.994,86
Junho/2013	110.503.795,72	1.823.312,63	8.398.288,47
Julho/2013	113.830.262,50	1.878.199,33	8.651.099,95
Agosto/2013	119.114.324,03	1.965.386,35	9.052.688,63
Setembro/2013	112.690.738,04	1.859.397,18	8.564.496,09
Outubro/2013	107.528.371,02	1.774.218,12	8.172.156,20
Novembro/2013	112.900.319,36	1.862.855,27	8.580.424,27
Dezembro/2013	7.239.426,24	119.450,53	550.196,39

Registre-se, por relevante, que os valores especificados como totais dos créditos glosados correspondem com precisão aos valores lançados em desfavor do contribuinte, relativamente ao PIS/Pasep e à COFINS.

Por meio de consulta ao seu domicílio tributário eletrônico, no dia 27/06/2017 a pessoa jurídica foi notificada dos autos de infração, do Termo de Verificação Fiscal e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, fl. 980.

Por meio de petição apresentada em 25/07/2017, também de maneira eletrônica, fl. 982, a interessada requereu a juntada de sua peça contestatória, dos documentos de identificação dos signatários e dos documentos tidos por comprobatórios do direito alegado na impugnação, estando a tempestividade do feito evidenciada em despacho formulado por representante da unidade preparadora, fl. 1.428.

Após discorrer sobre os fatos e sobre as infrações pela autoridade fiscalizadora considerados, a impugnante iniciou sua dissertação apresentando o seu entendimento para o conceito de insumo plasmado pela legislação fiscal.

Aduziu que os dispositivos legais e na linha da jurisprudência administrativa atual, "os valores relacionados a serviços prestados por terceiros e aos bens adquiridos configuram 'insumos' para fins de tomada de créditos de PIS e COFINS, haja vista sua representatividade para atividade fim desenvolvida, sem os quais o próprio serviço de distribuição de energia elétrica restaria prejudicado".

Tendo em conta a natureza das glosas fiscais, dividiu a impugnação nos seguintes blocos: a) Serviços prestados por terceiros; b) Bens adquiridos para utilização no processo produtivo; e c) Mercadoria para revenda adquirida com isenção.

a) Serviços prestados por terceiros

Conforme verificado no TVF, a fiscalização glosou créditos com relação a serviços prestados por terceiros à reclamante, decorrentes de:

(i) acompanhamento e fiscalização de obras (item B2 do TVF); (ii) apoio técnico operacional (item B3 do TVF); (iii) leitura de medidores (item B4 do TVF); (iv) impressão e entrega de contas de energia elétrica (item B5 do TVF); (v) manutenção e operação de sistemas (item B6 do TVF); (vi) sistema de subtransmissão (item B7 do 1-1/F); (vii) corte e religação de contas de energia elétrica (item B8 do TVF); e (viii) fretamento de aeronaves (item B10 do TVF).

A análise feita pela fiscalização foi demasiadamente superficial, limitando-se a afirmar que referidos serviços não podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos na sistemática não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS.

Todos os serviços contratados pela autuada junto a terceiros estão diretamente relacionados à consecução do contrato de concessão do serviço público de energia firmado com o Poder Público, o que ocorre com o fim de atender de maneira efetiva o regulamento dos serviços de energia elétrica estabelecido pelo Decreto nº 41.019, de 1957 (Doc. 5), as obrigações contidas no Contrato de Concessão nº 162/98 (Doc. 6) e as condições de fornecimento de energia impostas pela ANEEL e constantes da Resolução Normativa nº 414, de 2010 (Doc. 7), cujas disposições devem ser observadas pelas distribuidoras.

Prosseguindo, apresentou um demonstrativo em que coteja cada uma das glosas fiscais neste tópico contraditadas com os dispositivos legais que, a seu ver, demonstram se tratar procedimentos obrigatórios e, por assim ser, legitimam o direito aos créditos que foram negados pela fiscalização.

Com relação ao fretamento de aeronaves (item B10 do TVF), é serviço extremamente necessário à consecução das atividades visto a impugnante se encontrar obrigada a realizar a inspeção das redes de energia elétrica muitas das quais são aéreas e se estendem por quilômetros, de modo que para viabilizar a inspeção das redes de forma eficaz, existe a necessidade de se utilizar a via aérea.

As redes de subtransmissão (item B7 do TVF) representam o conjunto de linhas e subestações que conectam as barras da rede básica ou de geradores às subestações de distribuição, sendo que a ANEEL determina critérios e diretrizes a serem observados pelas distribuidoras de energia para sua manutenção e expansão, de modo que a realização de estudos e inspeções dizem respeito a custos intrínsecos à consecução das atividades operacionais da empresa.

Especificadamente com relação à emissão e entrega de contas de energia elétrica (item B5 do TVF), o procedimento deve estar de acordo com o Convênio ICMS nº 115/03, que dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação de informações dos documentos fiscais para contribuintes fornecedores de energia elétrica (Doc. nº 8).

Todos os serviços contratados perante terceiros estão diretamente relacionados à consecução do contrato de concessão de energia elétrica firmado com o ente estatal, pelo que configuram insumos para fins de tomada de créditos de PIS/Pasep e da COFINS. Sem tais contratações o próprio serviço de distribuição de energia elétrica estaria prejudicado.

Vide decisões do CARF, cujo entendimento foi adotado pela própria RFB na Solução de Consulta Cosit nº 67, de 2017, em que foi reconhecida a possibilidade de as concessionárias de serviço público apurarem créditos na qualidade de insumos com relação a dispêndios com serviços de manutenção de redes, realização de obras, ligação, religação, leitura de medidores, entre outros, aplicados diretamente na execução dos serviços oferecidos, o que bem demonstra a incorreção do procedimento fiscal (Doc. nº 9).

b) Bens adquiridos para utilização no processo produtivo

Neste itens estão contempladas as glosas relacionadas aos créditos decorrentes de bens adquiridos e utilizados na consecução do contrato social da requerente, tais como combustíveis e peças para automóveis (item B1 do TVF) e despesas com combustíveis (item B9 do TVF).

Diferentemente do entendimento fiscal, é possível o desconto de créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na

produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (art. 3º, inc. II, Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003).

No caso impugnado, a empresa adquire combustível para abastecimento de seus veículos e máquinas indispensáveis ao processo de produção e de distribuição de energia elétrica. Sem o combustível, não seria possível manter a atividade em andamento.

Vejam-se decisões do CARF, nesse sentido.

Da mesma forma que o combustível é necessário para a utilização dos veículos e das máquinas, as aquisições de peças para o conserto das máquinas e dos veículos também é imprescindível. Sem tal providência a empresa estaria impedida de exercer regularmente as suas atividades, o que torna patente a necessidade da reversão das glosas aqui debatidas.

c) Mercadorias para revenda adquiridas com isenção

A glosa fiscal atingiu a energia elétrica adquirida da Usina de Itaipu Binacional (ITAIPU) pois, no entender da fiscalização, inexistente o direito ao crédito dado que a receita auferida pela usina, decorrente da operação de venda para a impugnante, ser isenta do PIS/Pasep e da COFINS em vista do disposto pelo art. 14 da Lei nº 10.925, de 2004, tratando-se de entendimento que não somente viola a própria legislação aplicável à não-cumulatividade mas também contraria frontalmente o entendimento já manifestado pela RFB por meio de Solução de Consulta.

O § 2º, do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, mencionado pela fiscalização no TVF, prevê que não dará direito a crédito o valor "da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados nela contribuição".

Embora o art. 14 da Lei nº 10.925, de 2004, estabeleça que as receitas decorrentes da venda de energia elétrica por ITAIPU estarão isentas do PIS/Pasep e da COFINS, a receita gerada pela revenda da energia elétrica adquirida da ITAIPU pela impugnante aos seus consumidores finais é tributada no PIS/Pasep e na COFINS, não estando abrangida, a receita da revenda, nas situações de alíquota zero, isenção ou não tributação acima referidas, não se aplicando, portanto, a vedação prevista no § 2º, do artigo 3º das leis que instituíram a não-cumulatividade.

Logo, plenamente legal o desconto de créditos sobre o valor da tarifa de repasse de potência que é pago para a ITAIPU, pessoa jurídica domiciliada no País, na medida em que a energia elétrica gerada por essa potência será revendida/distribuída aos consumidores finais, de forma que as exceções previstas nos artigos 3º, § 2º, das leis acima referidas, não se aplicam ao caso concreto.

Quando há saída tributada, como acontece no presente caso, o direito ao crédito é mantido tanto com relação aos insumos, quanto aos bens adquiridos para revenda.

Cumpra-se registrar que o direito ao crédito no presente caso é reconhecido pela própria RFB por meio de Soluções de Consulta, de modo que o entendimento da fiscalização contraria as orientações do próprio órgão ao qual está subordinada, corroborando ainda mais a ilegalidade da glosa desses créditos.

O que a legislação verdadeiramente não permite é o creditamento quando o bem adquirido é isento de tributação pela parte vendedora (no caso, a ITAIPU) e,

adicionalmente, também é sujeito à isenção quando de sua venda em uma etapa posterior.

Contrariamente ao entendido pela fiscalização, inclusive a interpretação literal do dispositivo em questão leva ao entendimento de que só estão vedados os créditos nas hipóteses de saídas posteriores não sujeitas à tributação. Quando há saída tributada, como acontece no presente caso, o direito ao crédito é mantido, tanto com relação aos insumos, quanto aos bens adquiridos para revenda.

O entendimento fiscal implica em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, vez que seria negado crédito das contribuições ao vendedor desses bens em saída tributável. Corroborando este entendimento, a Solução de Consulta SRRF05/Disit nº 28, de 2009, e a Solução de Consulta SRRF03/Disit nº 17, de 2008.

Com relação ao IPI, especificamente, há uma diferença crucial entre a situação analisada pelo Supremo Tribunal Federal, citada pela fiscalização, e o presente caso. Isso porque no IPI não existe legislação a autorizar a manutenção dos créditos nas hipóteses de aquisição de bens com isenção seguida de saída tributada. Por outro lado, no caso do PIS/Pasep e da COFINS há, uma vez que o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente autoriza a manutenção dos créditos nessa hipótese.

d) Não incidência de juros sobre a multa

A aplicação de juros sobre o valor das multas fiscais não é realizada com amparo em lei, mas tão somente no Parecer MF nº 28, de 02/04/1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT.

O art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela RFB.

Justamente por esse motivo, qual seja, a ausência de base legal para atualização das multas fiscais, é que o CARF entende que tais multas não são atualizáveis (Acórdão nº 101-96.607, de 06/03/2008).

A CSRF pacificou a questão acerca da ilegalidade da incidência dos juros moratórios, seja a taxa Selic, seja o percentual de 1% ao mês, sobre a multa aplicada no âmbito federal (Acórdão nº 202-131.351, de 06/05/2008).

Ao final de tudo, formulou o seguinte pedido:

(i) os serviços contratados junto à terceiros estão diretamente relacionados à consecução do contrato de concessão firmado com o Poder Público e, assim, configuram "insumos" para fins de tomada de créditos de PIS e COFINS, haja vista sua representatividade para a atividade desenvolvida, sem os quais o próprio serviço de distribuição de energia elétrica restaria prejudicado;

(ii) da mesma forma, os bens adquiridos pela Requerente são utilizados na consecução das suas atividades e imprescindíveis à sua continuidade, de modo que também caracterizam insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS;

(iii) a energia elétrica da Usina de Itaipu adquirida com isenção é objeto de saída tributada pelo PIS e COFINS por parte da Requerente (via tarifa), não se aplicando nesse caso a vedação prevista no § 2º, do

artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03; e (iv) a exigência dos juros deve ser limitada única e exclusivamente ao valor do principal, excluindo-se tal exigência com relação às multas.

Como elementos de prova, promoveu a juntada dos documentos de fls. 1.019/1.414.

Ato contínuo, a DRJ-FORTALEZA (CE) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição (Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que

sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição (Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017).

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação acessória, representada pela multa de ofício, pelo simples fato de sua inobservância converte-se em obrigação principal. Como os juros Selic incidem sobre o valor dos tributos devidos (obrigação principal), haverão de incidir, também, sobre a multa exigida no procedimento fiscal (obrigação acessória convertida em obrigação principal, em razão de sua inobservância).

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No presente Recurso Voluntário, suscitou apenas questões de mérito, utilizando-se das mesmas argumentações apresentadas na sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Como já consignado, a lide trata de autos de infração de PIS e COFINS decorrentes de glosas de créditos descontados indevidamente e em desacordo com os preceitos legais.

A empresa é uma sociedade anônima de capital aberto, tendo como objetivo principal desenvolver atividades associadas à prestação de serviços de energia elétrica (art. 2º, b, do Estatuto Social).

Em suma, os créditos glosados, que foram apontados como indevidamente descontados, referem-se aos seguintes itens, bem sintetizados no Recurso interposto, *verbis*:

A. Serviços prestados por terceiros

16. Conforme mencionado acima, a Recorrente teve créditos glosados com relação a serviços prestados por terceiros, decorrentes de **(i)** acompanhamento e fiscalização de obras (item B2 do TVF); **(ii)** apoio técnico operacional (item B3 do TVF); **(iii)** leitura de medidores (item B4 do TVF); **(iv)** impressão e entrega de contas de energia elétrica (item B5 do TVF); **(v)** manutenção e operação de sistemas (item B6 do TVF); **(vi)** sistema de subtransmissão (item B7 do TVF); **(vii)** corte e religação de contas de energia elétrica (item B8 do TVF); e **(viii)** fretamento de aeronaves (item B10 do TVF).

B. Bens adquiridos para utilização no processo produtivo

37. Além de serviços prestados por terceiros mencionados acima, o Acórdão recorrido também manteve a glosa de créditos com relação a **(i)** combustíveis e peças para automóveis (item B1 do TVF); e **(ii)** despesas com combustíveis (item B9 do TVF).

C. Mercadorias para revenda adquiridas com isenção

Ainda, a Recorrente pugnou pela improcedência da incidência de juros sobre multa de ofício.

Por oportuno, deve-se apresentar a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento

estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

***Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade ou relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no "processo produtivo" da prestação do serviço desenvolvido pela Recorrente, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu "processo produtivo", do qual resulta o produto final destinado a venda ou relativo à execução de serviço prestado a terceiro, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado.

3. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no item acima, manifestando-se acerca dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, e, posteriormente, devolva o processo a este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo