



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720946/2022-63
ACÓRDÃO	3201-012.600 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	KLABIN S/A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. Não há previsão para a apuração por estabelecimento, de forma segregada.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

OMISSÃO DE RECEITAS PELA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA. TRIBUTAÇÃO. CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE). MERCADO DE CURTO PRAZO (MCP).

As pessoas jurídicas integrantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, inclusive com relação às operações no mercado de curto prazo, devem considerar como receita tributável os resultados positivos de ingressos decorrentes da venda/repasso de energia elétrica.

EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INCORRETAS. MULTA.

A transmissão de EFD-Contribuições contendo informações incorretas acarretará a aplicação de penalidade prevista na legislação de regência.

PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Constatado o adimplemento da obrigação tributária, deve ser cancelado o lançamento por falta de recolhimento, bem como seus acréscimos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EXPORTAÇÃO. SERVIÇOS. OPERAÇÃO PORTUÁRIA. DESPACHANTE.

Os serviços aplicados aos produtos prontos não são insumos. Os dispêndios com os serviços de carregamento, expedição, despachante e assessoria portuária não permitem apuração de créditos de PIS ou Cofins como insumos ou com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos a ser aplicada no caso das contribuições no regime não cumulativo (Súmula Carf 235).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. Não há previsão para a apuração por estabelecimento, de forma segregada.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o

processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

OMISSÃO DE RECEITAS PELA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA. TRIBUTAÇÃO. CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE). MERCADO DE CURTO PRAZO (MCP).

As pessoas jurídicas integrantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, inclusive com relação às operações no mercado de curto prazo, devem considerar como receita tributável os resultados positivos de ingressos decorrentes da venda/repasso de energia elétrica.

EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INCORRETAS. MULTA.

A transmissão de EFD-Contribuições contendo informações incorretas acarretará a aplicação de penalidade prevista na legislação de regência.

PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Constatado o adimplemento da obrigação tributária, deve ser cancelado o lançamento por falta de recolhimento, bem como seus acréscimos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EXPORTAÇÃO. SERVIÇOS. OPERAÇÃO PORTUÁRIA. DESPACHANTE.

Os serviços aplicados aos produtos prontos não são insumos. Os dispêndios com os serviços de carregamento, expedição, despachante e assessoria portuária não permitem apuração de créditos de PIS ou Cofins como insumos ou com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos a ser aplicada no caso das contribuições no regime não cumulativo (Súmula Carf 235).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação aos gastos com

empilhadeiras e com pallets utilizados no transporte de produtos e, (ii) por maioria de votos, para negar provimento quanto aos demais itens do recurso, vencida a conselheira Fabiana Francisco de Miranda, que dava provimento em maior extensão

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto), Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão.

RELATÓRIO

A DRJ deu provimento parcial à impugnação para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para julgar parcialmente procedente o lançamento de exigências de PIS e Cofins. Segue-se com o relatório da referida decisão, que resume o **lançamento e relatório fiscal**:

Trata-se de impugnação (fls. 5.014 a 5.084) apresentada pela contribuinte em 17/10/2022, acima identificada, contra os Autos de Infração (fls. 2 a 25) das Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS e da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS de janeiro a dezembro de 2018, cuja ciência ocorreu em 16/09/2022 (sexta-feira) e conforme detalhamentos no Termo de Verificação Fiscal (TVF) e seus anexos (fls. 30 a 3.442) em que a autoridade fiscal constatou infrações à legislação tributária federal que levaram à glosa de créditos (direito creditório) da não cumulatividade das citadas contribuições, bem como omissão de receitas referentes a venda de energia elétrica e ajustes positivos de créditos relacionados ao ICMS, tendo a autoridade fiscal, neste caso, efetuado lançamento tributário e constituído o crédito tributário relacionado ao reflexo que tais infrações geraram, alcançando um montante de R\$ 39.337.983,29.

Houve ainda a lavratura de Auto de Infração com constituição de crédito tributário de multa regulamentar no valor de R\$ 691.997,46, relacionado à apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas (fls. 26 a 29 – vide item 6 do TVF).

O TVF (fls. 30 a 72) foi dividido em tópicos, sendo que os valores autuados estão descritos a partir do item 2 até o 6:

1. *Relato dos Fatos;*
2. **Glosa de créditos referentes a serviços recebidos e que não se enquadram no conceito de insumos;** 2.1. *Contrato de prestação de serviços de pintura industrial e predial;* 2.2. *Contratos de prestação de serviços de construção e manutenção de estradas florestais, bem como exploração de jazidas para obtenção de materiais para construção/manutenção de referidas estradas;* 2.3. *Contratos relativos à prestação de serviços realizados após a finalização do produto para venda;* 2.4. *Contratos relativos à prestação de serviço de locação de empilhadeiras;* 2.5. **Resumo dos valores glosados;**
3. **Omissão de Escrituração, em EFDs-Contribuição, de Receitas de Vendas de Energia Elétrica;**
4. **Omissão de Escrituração, na EFD-Contribuição de agosto de 2018, de receita referente a Outros Resultados Operacionais-Outras Receitas;**
5. **Das divergências entre valores escriturados como ajustes de acréscimos oriundos de ação judicial e aqueles apurados pela fiscalização; e**
6. **Multa por omissão de informações obrigatórias na EFD-Contribuições.**

A infração de glosa de créditos (CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE – item 2 do TVF) é a mais relevante em termos de valores (83,63%) lançados, e nela a discussão é quanto ao conceito de insumo aplicável ao caso em concreto e temos, neste caso, a seguinte tabela elaborada por nós para identificar a base de cálculo glosada de cada pessoa jurídica prestadora do serviço e seu valor por mês e o total de cada uma relacionadas aos itens 2.1 a 2.3 – destacadas em amarelo, e seus subitens – 2.2.A, 2.2.B, etc. As destacadas em “ocre” (77,58%) são as de valores mais relevantes:

(...)

O item 3 do TVF trata expressamente da infração relacionada à omissão de receitas pela venda de energia elétrica. No item 4 do TVF a infração está relacionada à omissão de receitas de outros resultados operacionais / outras receitas - escrituradas na ECF (Escrituração Contábil e Fiscal) que não foram replicadas na EFD-C para fins de tributação, como se vê no texto abaixo extraído do TVF:

Na sequência a contribuinte afirmou: “todavia, por um lapso, a informação foi repassada de forma errada no sistema SPED Contribuições, de modo que a Companhia solicita a esta Ilma. Receita Federal do Brasil que conceda novo prazo de 30 (trinta) dias, para que sejam repassadas todas as notas lançadas no período, **possibilitando a retificação da obrigação**, se necessário.” Entende esta fiscalização que **a contribuinte quis esclarecer que embora nos sistemas da empresa consta o valor de R\$ 846.660,98, por um lapso, este foi escriturado no**

valor de R\$ 78.316,14 em EFD-Contribuições. Ou seja, sem qualquer intenção, ocorreu este erro.

Conclui-se, por todo o exposto, que a contribuinte não informou, no registro F100, da EFD-Contribuições, mês agosto de 2018, outros resultados operacionais, no montante de R\$ 768.344,84, sendo este valor lançado em auto de infração, para cálculo do PIS (R\$ 12.677,69) e COFINS (R\$ 58.394,21) devidos, infração “Omissão de Receita em EFD-Contribuição Referente a Outros Resultados Operacionais-Outras Receitas”.

Já o item 5 do TVF se refere a infração relacionada às divergências de valores relacionados a ação judicial que tem por objeto a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições. A requerente alocou os valores do ICMS citado como ajustes de acréscimos de crédito nas EFD-Cs.

A requerente por sua vez apresentou sua impugnação (fls. 5.014 a 5.084 e documentos anexos, fls. 5.085 a 5.198), especificamente e em relação a todos os itens autuados, contendo mais de 200 parágrafos. Nela apresenta extenso arrazoado com os seguintes tópicos:

I - TEMPESTIVIDADE; II - DOS FATOS; III – PRELIMINARMENTE; III. 1 - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA IMPUGNANTE; III. 2 - DO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE; IV - DO DIREITO; IV. 1 - DO CONCEITO DE INSUMO FIXADO PELO STJ; IV. 2 - DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS; IV. 2. 1 - SERVIÇOS DE PINTURA INDUSTRIAL E PREDIAL; IV. 2. 2 - SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS FLORESTAIS, BEM COMO EXPLORAÇÃO DE JAZIDAS PARA OBTENÇÃO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO /MANUTENÇÃO DE REFERIDAS ESTRADAS; IV. 2. 3 - SERVIÇOS PRESTADOS APÓS A FINALIZAÇÃO DO PRODUTO; IV. 2. 3. 1 - SERVIÇOS DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA REALIZADOS PELA ROCHA TERMINAIS PORTUÁRIOS E LOGÍSTICA S.A.; IV. 2. 3. 2 - SERVIÇOS DE LOCAÇÃO E RECUPERAÇÃO DE PALETES; IV. 2. 4 - DESPESAS COM LOCAÇÃO DE ANDAIMES; IV. 2. 5 - DESPESAS COM O TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E COLABORADORES; IV. 2. 6 - DESPESAS COM LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS; IV. 3 - DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITA TRIBUTÁVEL DECORRENTE DA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA; IV. 4 - DA PARCIAL INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO: TRANSMISSÃO DE EFDCONTRIBUIÇÕES RETIFICADORA RELATIVA AO MÊS DE AGOSTO DE 2018 - RECEITA DE OUTROS RESULTADOS REGULARMENTE ESCRITURADA EM EFD -; IV. 5 - DA GLOSA DE CRÉDITO DECORRENTE DE DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS COMO AJUSTES DE ACRÉSCIMOS ORIUNDOS DE AÇÃO JUDICIAL; IV. 6 - DA EQUIVOCADA APLICAÇÃO DE ONZE MULTAS POR OMISSÃO DE INFORMAÇÕES OBRIGATÓRIAS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES; IV. 6. 1 - DA DESPROPORCIONALIDADE E IRRAZOABILIDADE DA MULTA E SUA EVIDENTE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO; E V - DO PEDIDO.

Traz o seguinte resumo:

3. Não obstante a regularidade com que sempre exerceu suas atividades, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lavrou Autos de Infrações, por meio dos quais objetiva a cobrança de supostos débitos de PIS/COFINS e Multa Regulamentar, referente ao período de 01/2018 a 12/2018, acrescidos de juros e multa de mora, no valor total de R\$ 40.029.980,75 (quarenta milhões, vinte e nove mil, novecentos e oitenta reais e setenta e cinco centavos), sob as seguintes alegações:

(...)

4. Contudo, tais acusações não podem prosperar, uma vez que:

(i) a Autoridade Fiscal aplicou conceito restritivo de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, desconsiderando serviços essenciais e relevantes ao processo produtivo da Impugnante;

(ii) não houve omissão de receita de energia elétrica, tratando-se apenas de recuperação de custos;

(iii) não houve omissão de receita de outros resultados operacionais, pois todo o valor foi oferecido à tributação, inclusive com a transmissão de EFD-Contribuições retificadora antes da lavratura do auto de infração;

(iv) a apuração dos valores escriturados ocorreram em perfeita harmonia com a legislação vigente; e

(v) a aplicação de onze multas por informações inexatas, incompletas ou omitidas está incorreta, pois, tratando-se de uma única conduta, deve ser aplicada apenas uma penalidade.

Pede a nulidade do lançamento, em parte, com as seguintes análises:

11. Nesse sentido, **ao comentar o art. 10, III, do Decreto Federal nº 70.235/72**, José Eduardo Soares de Melo afirmou que “o lançamento contido no Auto de Infração estará desprovido de eficácia se não especificar os mencionados elementos, especialmente pelo fato de dificultar o oferecimento da ampla defesa”.2 [...]

Ou seja, se a legislação estabeleceu determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do auto de infração e tais exigências são descumpridas pela fiscalização, presumida está a ofensa às garantias do contraditório e da ampla defesa.

15. Em outras palavras, as formalidades supracitadas visam, justamente, garantir objetividade (qualidade de tornar real, precisão), clareza (qualidade de claro ou inteligível) e o exato fundamento legal no Auto de Infração, sem entrelinhas, rasuras ou emendas.

16. **Nesses termos, visualizando o Auto de Infração aqui combatido, verifica-se ao menos um equívoco do Auditor-Fiscal:** o Auto de Infração em epígrafe é nulo, pois não apresenta a descrição dos fatos considerados infrações com a devida

clareza, precisão e indicação do dispositivo legal violado. Desse modo, há violação expressa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

17. É que a Impugnante foi autuada por (I) suposta omissão de receitas de vendas de energia elétrica; e (II) haver supostas diferenças entre valores escriturados como ajustes de acréscimos oriundos de ação judicial e aqueles apurados pela fiscalização (divergências entre valores escriturados x indicados nos registros M110 e M510).

18. Porém, ao analisar as informações e documentos contidos no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal (TVF), **não há como compreender as razões legais que conduziram o Auditor-Fiscal ao lançamento. Ao que parece, a Impugnante foi autuada simplesmente por não ter respondido a uma intimação como a Autoridade Fiscal almejava, o que acaba por anular o procedimento fiscal nesse ponto.**

19. Por esclarecedor, a Impugnante destaca abaixo trecho do TVF, no qual consta a fundamentação utilizada e **que comprova que não há nenhuma indicação clara e precisa da infração supostamente cometida pela Impugnante.** Isto é, o Auditor-Fiscal **não indica claramente as razões pelas quais entende que o procedimento adotado pela Impugnante estaria incorreto, com a necessária indicação do respectivo fundamento legal violado, se limitando a afirmar que as diferenças encontradas não foram justificadas.** Confira-se:

Termo de Verificação Fiscal

“3. Omissão de Escrituração, em EFDs-Contribuição, de Receitas de Vendas de Energia Elétrica”

“(…) A partir do exposto, **conclui-se que a não escrituração das notas fiscais 88.415, 88.419 e 88.421 estão justificadas.** Contudo, embora a contribuinte alegue que a nota fiscal 88.420 tenha sido emitida indevidamente, **não se encontra comprovado que esta seja inválida e de fato emitida em duplicidade com a nota 88.704.** Assim, mantém-se o lançamento dos valores de PIS e COFINS, referentes à nota fiscal 88.420, em auto de infração.

Da análise dos documentos fiscais e das respostas fornecidas pela contribuinte, os valores lançados referentes a omissão, em EFDs-Contribuições, de receitas de vendas de energia elétrica se encontram abaixo tabulados (…).”

“5. Das divergências entre valores escriturados como ajustes de acréscimos oriundos de ação judicial e aqueles apurados pela fiscalização”.

“Da leitura atenta **da resposta acima transcrita, constata-se que a contribuinte tergiversou,** não respondendo aos questionamentos contidos no Termo de Intimação de 04/08/2022. Ou seja, **a contribuinte não informou como realizou o cálculo dos valores dos ajustes oriundos de ação**

judicial escriturados nos registros M110 e M510, que se referem ao mês da declaração e não de períodos passados (inexistindo portanto correção monetária pelo índice SELIC). Klabin, quanto ao questionamentos feitos em referido Termo de Intimação, **simplesmente informou “que optou por se valer do seu direito à crédito mediante simples entrega de declaração, informando os créditos apurados e os débitos compensados nos registros M110 e M510”**. Embora **referido termo de intimação não esteja questionando o direito** ou não da contribuinte em escriturar estes créditos **e sim a forma de cálculo deles**, a contribuinte se manifestou desta forma, **não respondendo ao questionado. Ainda, a contribuinte não apresentou, em Excel ou qualquer outro formato, memória de cálculo nos moldes ao apresentado por esta fiscalização.**

A partir do exposto, **não justificando as diferenças entre os valores calculados pela fiscalização e os escriturados pela fiscalizada, glosam-se os créditos excedentes escriturados, resultando na eclosão de débitos no mesmo montante**, sendo referidos débitos lançados em auto de infração na ocorrência “Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição – Divergências entre Valores Escriturados X Apurados Registro M110/M510”, conforme tabela abaixo: (...)”.

(Destaques no original e da Impugnante)

20. Ora, **não é fato gerador de qualquer obrigação tributária ou hipótese de infração a apresentação de resposta de intimação que não atenda ao esperado pelo Auditor-Fiscal. Tampouco é fato gerador de PIS/COFINS a mera existência de divergência de valores escriturais entre o apurado pelo contribuinte e pela fiscalização, sem que haja efetiva violação legal.**

21. **Esses fatos tornam o Auto de Infração em exame nulo, porque, se a Impugnante realmente omitiu receita e registrou valores de forma incorreta, cabia ao Auditor-Fiscal a exata indicação do equívoco cometido, com o devido fundamento legal e o respectivo dispositivo violado. Ao não descrever de forma fundamentada a razão pela qual entende que a Impugnante (I) deveria ter tributado os valores recebidos a título de recuperação de custo (venda do excedente de energia elétrica); e que (II) escriturou valores incorretos nos registros M110 e M510, o Auditor-Fiscal impede o exercício do seu direito à ampla defesa e contraditório, não atendendo ao comando do art. 10, incisos III e IV, do Decreto Federal nº 70.235/72. [...]**

23. A regra é inequívoca. **Determinar significa conformar por inteiro, não permitir dúvida, espancar generalidades e afastar zonas cinzentas. Determinar é dar o perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro e cristalino, sendo que tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, por ocasião do lançamento, e não pelo sujeito passivo.**

24. Tais colocações **obrigam o sujeito ativo a fazer um levantamento completo, a partir de fatos indiscutíveis, inquestionáveis e bem definidos, não de meras**

presunções para a produção de autos de infração, sem a determinação da matéria tributável, na expectativa que o sujeito passivo a determine na impugnação.

25. Não pode o sujeito ativo proceder por “supor que”, na esperança de que a falha da defesa do sujeito passivo termine por tornar líquido e certo - pela omissão ou impossível prova negativa - a ilíquida, incerta e indeterminável matéria tributável. [...]

30. Por não divulgar informações essenciais para o real conhecimento dos motivos que levaram à tributação de valores decorrentes de recuperação de custo e a glosa de uma parcela significativa dos créditos declarados é notória a violação aos princípios da motivação e da ampla defesa, pelo que, como consequência, deve ser reconhecida a nulidade parcial do Auto de Infração.

Tratou do seu processo produtivo, discutiu o conceito de insumo já fixado pelo STJ, rogou pela legitimidade dos créditos e os detalhou, um a um, em sua impugnação

A título de exemplo:

63. Nesse sentido, a pintura industrial é justamente um dos mecanismos utilizados para proteger e manter a integridade estrutural das máquinas e equipamentos utilizados na indústria da Impugnante (exigência da NR-13), sendo considerada “uma técnica de proteção anticorrosiva utilizada para a proteção de superfícies metálicas”. Inclusive, a relevância é tamanha que a pintura industrial é regulada pela Norma Brasileira 7348 – NBR-7348, que “estabelece o procedimento para preparação de superfície de aço, por meio de jateamento utilizando abrasivos que atendam a legislação vigente ou hidrojateamento, para a aplicação de esquemas de pintura ou de outros revestimentos anticorrosivos”. [...]

71. Em razão do crescimento da Impugnante, atualmente a maior produtora e exportadora de papéis e embalagens do Brasil, foi necessária a construção de um verdadeiro parque industrial próximo das unidades florestais. [...]

73. Em conjunto com o crescimento da Impugnante, é preciso construir novas estradas florestais para que os grandes maquinários possam (i) acessar as florestas; (ii) efetuar o corte, carregamento e organização dos troncos de árvores; e (iii) transportar internamente os materiais. Não se trata, portanto, de uma mera liberalidade, ou faculdade, mas sim uma necessidade de seu modelo de negócio.

74. Igualmente se faz essencial a manutenção das estradas já construídas, por onde passam máquinas, tratores e caminhões extremamente pesados, carregados com troncos de madeira, que naturalmente causam crateras e desnivelamento do solo. Não é demais recordar que, pelo tamanho da operação da Impugnante, é necessária a utilização de maquinários gigantescos, como

máquinas de corte, caminhões para o transporte etc., que obrigatoriamente necessitam ingressar nos campos florestais. [...]

78. Vale dizer, o desenvolvimento e manutenção de estradas florestais visam possibilitar o acesso de grandes maquinários nas florestas, **para executar os serviços de plantação, corte de árvores e carregamento de caminhões.**

79. **Toda a quantidade de madeira cortada é transportada por caminhões até seu parque industrial para serem transformadas em cavacos, o que reforça a essencialidade das estradas, sem as quais a Impugnante não teria acesso ao principal insumo de sua atividade²⁰: [...]**

82. Portanto, **não há dúvidas acerca da essencialidade da construção e manutenção de estradas florestais para o processo produtivo da Impugnante, vez que são utilizadas não só para dar acesso às florestas onde são plantados os eucaliptos e os pinus, como também para permitir o transporte da madeira extraída.**

83. Recorda-se, ademais, que o próprio CARF possui posicionamento favorável aos contribuintes, no sentido de que a construção e melhoria de estradas são essenciais para o processo produtivo, em especial quando o processo produtivo ocorre em locais de difícil acesso, **como florestas e minas:**

(...)

86. **Necessário destacar que o serviço de perfuração de jazidas para a obtenção de materiais para construção e/ou manutenção das referidas estradas também foi glosado, sob a mesma justificativa apresentada no presente tópico.**

87. Porém, a glosa não deve ser mantida, uma vez que **este serviço, nada mais é do que a primeira parte do processo de construção e manutenção de estradas, tendo em vista que dessa etapa são retirados os materiais para a construção/manutenção da própria estrada, como afirmado pela Autoridade Fiscal. Veja-se:**

“Ainda, para construção e manutenção de referidas estradas, necessária a obtenção de cascalho (brita), utilizado como revestimento destas estradas, material este extraído de jazidas”.

88. Não há dúvidas, portanto, que as glosas sobre os serviços de construção, manutenção e adequação de estradas e de exploração de jazidas são indevidas, tendo em vista que **tais serviços se caracterizam como insumo, por serem essenciais ao processo produtivo da Impugnante, sendo imperiosa sua reversão e cancelamento da autuação por esta Delegacia, o que se requer desde já. [...]**

IV. 2. 3 - SERVIÇOS PRESTADOS APÓS A FINALIZAÇÃO DO PRODUTO

89. O serviço decorrente de cinco contratos foi glosado **por, pretensamente, ser realizado após finalizado o processo produtivo da Impugnante.** Contudo, tal entendimento não pode prosperar.

90. Isto é, como já comprovado, nas hipóteses de apuração dos créditos de PIS e de COFINS, **deve prevalecer o conceito de insumo que se identifica com aquele que abrange todos os gastos da pessoa jurídica, que contribuíram ou são necessários e indispensáveis à produção da receita**, ainda que ligados apenas indiretamente ao processo produtivo. [...]

93. A verdade é que a empresa contratada, Rocha Operações Portuárias e Logística Ltda., uma das maiores empresas do setor, **é operador portuário que realiza os serviços operacionais, auxiliando a Impugnante no desembaraço aduaneiro de suas mercadorias. Não se trata, portanto, de simples movimentação de mercadorias**, como entendeu a fiscalização, **mas sim o efetivo cumprimento dos requisitos legais** previstos no Decreto nº 6.759/2009, para que se concretize a exportação pretendida pela Impugnante.

94. **Além do procedimento ser obrigatório, diversos requisitos são necessários, dentre eles a obrigatoriedade de um Despachante Aduaneiro, conforme art. 1º do Decreto-Lei nº 4.014/1942: [...]**

95. Por sua vez, para ser um despachante aduaneiro, outros requisitos são exigidos, como ser aprovado em prova específica, ter exercido por dois anos a atividade de ajudante entre outros: [...]

96. Logo, **resta claro que o processo de exportação de mercadorias é complexo e demanda, além de um alto conhecimento técnico, o cumprimento de diversos requisitos legais**, razão pela qual, **sem a contratação de empresa especializada, a Impugnante não seria capaz de efetivar a remessa de seus produtos ao mercado externo**.

97. **E, uma vez que sua receita de exportação depende intrinsecamente de tais serviços**, a Impugnante teve que contratar empresa especializada, que **realiza não apenas os serviços portuários, mas também toda a logística do processo de exportação, como armazenagem, locomoção até os portos etc.**, tal como consta na descrição das atividades da empresa contratada: [...]

98. Está claro, portanto, que a contratação dos serviços da Rocha Terminais Portuários e Logística S.A. **é imprescindível para a operação da Impugnante**, tendo em vista que, sem o desembaraço aduaneiro, não seria possível a realização do processo de exportação.

99. E, sendo **impositiva a contratação desse serviço para a exportação**, a única conclusão possível é que **esses serviços são essenciais para a produção da receita da Impugnante**, já que quase metade de suas vendas em 2018 (ano da fiscalização) ocorreram no mercado externo, como consta em suas demonstrações financeiras disponíveis para o público em geral em seu site eletrônico e aqui replicado²³: [...]

101. Em resumo, sem os serviços de operação portuária seria impossível promover a exportação dos produtos, de modo que a Impugnante perderia praticamente

metade de suas vendas (e de sua receita líquida), o que evidencia a imprescindibilidade do serviço.

102. Inclusive, é de se constatar que tais despesas nada mais são do que gastos logísticos, que inequivocadamente geram direito ao crédito de PIS/COFINS. Este é o posicionamento do CARF: [...]

106. Esses **paletes são, ainda, utilizados como base das mercadorias produzidas pela Impugnante, nos quais são montadas as cargas de caixas, chapas de papelão ou sacos de papel.**

Veja-se, como exemplo, as imagens abaixo:

(...)

107. Inclusive, o próprio CARF já reconheceu a essencialidade dos paletes para empresa de produção de papel e celulose, garantindo o direito aos créditos de PIS/COFINS: [...]

112. Como explicado durante a fase de fiscalização, **os andaimes foram utilizados como suporte ao cumprimento das imposições da NR-13, na Parada Geral de 2018**, momento em que **foi realizada a inspeção, reparo e manutenção de todos os equipamentos da linha de produção.**

113. As imagens abaixo ilustram bem a dimensão das máquinas e equipamentos utilizados pela Impugnante **e a consequente essencialidade dos andaimes como única forma de se ter acesso ao maquinário para realização de manutenção e/ou reparo:**

(...)

114. A conclusão que se chega é a de que **os andaimes são essenciais para a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados pela Impugnante em seu processo produtivo**, sem os quais não seria possível o cumprimento das obrigações estipuladas na NR-13.

115. Não restam dúvidas, portanto, que a glosa foi realizada de forma equivocada, devendo o crédito ser reconhecido por esta instância julgadora. Este, inclusive, é o posicionamento adotado pelo CARF: [...]

IV. 2. 5 - DESPESAS COM O TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E COLABORADORES

117. A Autoridade Administrativa glosou os créditos decorrentes dos custos que a Impugnante incorreu com o transporte interno de funcionários e colaboradores por entender que não gerariam direito ao crédito de PIS/COFINS:

“Contudo, o deslocamento de funcionários/colaboradores não gera direito a crédito de PIS/COFINS. Assim, da tabela acima, exceto os valores de transporte com pick-up (camionete), utilizado para o transporte de peças, glosam-se os créditos de PIS/COFINS”.

118. Todavia, tal entendimento não merece prosperar porque os serviços de transporte de funcionários e colaboradores são essenciais e relevantes para as

atividades desenvolvidas pela Impugnante, pois as pessoas transportadas estão alocadas em seu processo produtivo.

119. O estabelecimento da Impugnante em Telêmaco Borba (local em que ocorreu o serviço glosado) ultrapassa os 400 mil hectares de florestas, além de ser uma área de difícil acesso e locomoção, sendo esta a razão pela qual a Impugnante contratou a S. Lemes & M.M. Lemes Ltda. EPP para transportar os funcionários até as fazendas e dentro do seu parque industrial. [...]

121. Fica claro a partir dos esclarecimentos acima que, no contexto das atividades desenvolvidas pela Impugnante, os serviços de transporte de funcionários e de colaboradores mostram-se essenciais à produção, porque sem o referido transporte não seria possível garantir que seus funcionários chegassem aos locais de trabalho que estavam designados.

122. É importante salientar que o CARF já reconheceu o direito a créditos de PIS/COFINS em razão do transporte interno de funcionários, a partir da análise das características da atividade produtiva, como se pode ver do precedente abaixo:

“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. (...) SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAS ENTRE A SEDE DA EMPRESA E O LOCAL DO CORTE DA CANA-DE-AÇÚCAR. POSSIBILIDADE.

A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte.

Na atividade de usinagem de cana-de-açúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo. Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo”.29 (Grifou-se) [...]

IV. 2. 6 - DESPESAS COM LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS [...]

126. Novamente, o Auditor-Fiscal se vale de conceito restritivo de insumo para desqualificar a tomada de crédito, desconsiderando a essencialidade desses equipamentos para o processo produtivo da Impugnante.

127. No entanto, **o mero fato de se utilizar um equipamento após a fase de industrialização não o desqualifica como insumo da atividade desenvolvida pelo contribuinte, já que não se deve analisar somente a fabricação do produto, mas sim a essencialidade e/ou relevância dos bens e serviços para a produção da receita do contribuinte**, como vastamente comprovado.

128. No caso da Impugnante, **as empilhadeiras permitem o carregamento e descarregamento de caminhões e containers e, conseqüentemente, a própria**

comercialização dos produtos, revelando assim sua imprescindibilidade em seu processo produtivo.

129. Sem as empilhadeiras, a movimentação e carregamento dos caminhões com os produtos fabricados pela Impugnante restariam completamente inviabilizados. As imagens abaixo comprovam o aqui alegado: [...]

130. Não há dúvidas de que as empilhadeiras são sim parte essencial do processo produtivo da Impugnante, devendo ser consideradas como insumo e, por via de consequência, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, razão pela qual a glosa deve ser integralmente cancelada, conforme posicionamento já adotado pelo CARF:

“(...) CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (movimentação de insumos e produtos acabados dentro da fábrica) é passível de creditamento na forma do art.

39, IV, da Lei n.9 10.833/2003 (...).”31 (Grifou-se)

Quanto a energia elétrica vendida alega que uma das notas fiscais foi substituída por outra que foi informada na EFD-C, mas que a substituída não foi cancelada (como ocorreu com tantas outras), de que bastaria uma simples análise das NFs para constatar a duplicidade, que na conta corrente do cliente a NF que a substituiu é a única que foi paga, e não haveria registro dessa NF substituída, que seria um mero equívoco.

Alega ainda que parte da receita pela venda de energia elétrica já se encontrava tributada como outros resultados operacionais. E que outra parte entende que não se trata de receita mas de recuperação e custos (maiores detalhes no voto).

Já em relação à omissão de outras receitas operacionais, que não estavam de fato escrituradas na EFD-C de agosto de 2018, e posteriormente a registrou em EFD-C retificadora, após o início da atividade de fiscalização, alega que a retificação foi efetuada antes do lançamento do auto de infração e de que indicou um crédito que não havia declarado para abater tal débito, e alega que o lançamento deve ser cancelado, sob pena de cobrança de débitos já recolhidos.

Em relação à infração 5, relacionada ao ICMS a requerente assim se manifestou:

IV. 5 - DA GLOSA DE CRÉDITO DECORRENTE DE DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS COMO AJUSTES DE ACRÉSCIMOS ORIUNDOS DE AÇÃO JUDICIAL

188. Por fim, foram glosados os créditos relativos à diferença entre os valores calculados pela fiscalização e os escriturados pela Impugnante em decorrência dos créditos advindos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme determinado em ação judicial 0005884-77.2007.4.03.6100:

“Da análise dos registros M110 e M510, constatou-se que a fiscalizada, nas EFDs dos meses de agosto a dezembro de 2018, informou ajustes de

acréscimo de crédito, ajustes estes oriundos de ação judicial (ação ordinária declaratória nº 0005884-77.2007.4.03.6100). Trata-se de ação ajuizada por Klabin, visando a exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/COFINS (...) A partir do exposto, não justificando as diferenças entre os valores calculados pela fiscalização e os escriturados pela fiscalizada, glosam-se os créditos excedentes escriturados, resultando na eclosão de débitos no mesmo montante, sendo referidos débitos lançados em auto de infração na ocorrência "Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição – Divergências entre Valores Escriturados X Apurados Registro M110/M510", conforme tabela abaixo: (...)"

189. Além da nulidade já suscitada, por completa incompreensão dos fundamentos consignados pelo Auditor-Fiscal no TVF, não há que se falar em glosa de créditos, uma vez que estes foram escriturados de acordo com a legislação vigente e com base em decisão judicial transitada em julgado.

190. Logo, não demonstrada pela Fiscalização qualquer violação legal por parte da Impugnante, de rigor a reversão das glosas e o cancelamento dos débitos exigidos

Quanto à multa da EFD-C a requerente alega que foram onze multas reiteradas e contínuas (durante todo o ano de 2018), em excesso, alega que já retificou as obrigações acessórias (entregou a EFD-C), pede a aplicação por analogia do art. 71 do Código Penal (CP), e traz uma decisão emitida pelo TRF-3 neste sentido, e requer a alteração da multa aplicada para tão somente uma única penalidade. Também alega ser arbitrária e ilegal a cobrança e sua desproporcionalidade e irrazoabilidade, de que não causou prejuízo ao erário.

Ao final efetua o seguinte pedido:

V - DO PEDIDO

205. Diante de todo o exposto, a Impugnante requer:

- a. Seja reconhecida a nulidade parcial do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa, pela clara impossibilidade de se compreender as razões que levaram o Auditor-Fiscal a realizar os lançamentos fiscais;*
- b. O cancelamento integral das glosas realizadas pela aplicação limitada do conceito de insumo realizada pelo Auditor-Fiscal, vez que todos os serviços glosados são, indiscutivelmente, parte essencial e/ou relevante do processo produtivo para obtenção de sua receita;*
- c. Seja reconhecido que as receitas decorrentes de vendas de energia elétrica, sem qualquer tipo de ganho desses valores, não representam fato gerador do PIS/COFINS, devendo ser afastada a atuação, não havendo que se falar em recolhimento de valores;*
- d. Seja reconhecido que não houve omissão de receita em agosto de 2018, pois, apesar do erro sistêmico, houve recolhimento integral da tributação*

devida via apuração e retificação da EFD-Contribuições antes da lavratura do Auto de Infração;

e. Seja afastada a suposta divergência entre os valores apurados pelo Fiscal e pela Impugnante, com o cancelamento dos débitos cobrado; e

f. Seja reconhecida a continuidade da infração ocorrida em decorrência da omissão de informações obrigatórias em EFD-Contribuições, sendo determinada, se for o caso, a aplicação de somente uma única multa. Subsidiariamente, que seja minorado o valor aplicado, em razão da desproporcionalidade e inexistência de prejuízo ao erário.

A DRJ08 considerou parcialmente procedente a impugnação. A ementa foi assim redigida:

Assunto: **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, de acordo com o REsp. nº 1.221.170/PR, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — no processo produtivo da empresa. Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc, que estão fora da efetiva produção e/ou prestação de serviço.

OMISSÃO DE RECEITAS PELA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA. TRIBUTAÇÃO. CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE). MERCADO DE CURTO PRAZO (MCP).

A exposição positiva (ingresso de receita, devido à emissão pela CCEE de Nota de Liquidação das Contabilizações do MCP – NLC/MCP – em favor do agente) no MCP por agente consumidor / produtor no MCP, e nos termos da legislação, é receita tributável, das contribuições sociais, pela venda de energia elétrica, e faz parte dos negócios operados pelo consumidor / produtor em relação ao mercado de energia, devendo emitir nota fiscal de venda por tal operação, nos termos da legislação estadual. A venda de energia elétrica produzida e realizada através de contratos registrados em Ambiente de Contratação Livre (ACL) também é receita tributável do produtor. A falta de registro dessas vendas como receita é tratada como omissão e deve ser tributada pelas contribuições.

CRÉDITO. DESPESAS COM ALUGUEL DE ANDAIMES. POSSIBILIDADE.

Embora a locação de andaimes não permita a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos, por não se tratar de aquisição de serviços,

mostra-se possível o creditamento com fundamento no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (locação de máquinas e equipamentos).

DECISÃO JUDICIAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. HABILITAÇÃO. INTIMAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

O sujeito passivo ingressou com pedido de habilitação de direito creditório do período de abril/2002 a julho/2019, relacionado a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, obtido através de provimento judicial que transitou em julgado a seu favor, tendo o sujeito passivo informado parte do referido direito creditório que entende ter de 2018, objeto dos autos, diretamente nas EFD-Cs em campo inapropriado de outros ajustes positivos de créditos da não cumulatividade. Entretanto, as análises desses valores, durante a auditoria, geraram glosas parciais, pois, sob intimação, o sujeito passivo não comprovou o direito creditório que alegou possuir.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

No âmbito dos créditos da não cumulatividade, apenas os créditos líquidos e certos das contribuições é que servem para deduzir o valor do tributo a ser pago e podem ainda, nos casos previstos em lei, ser objeto de pedido de ressarcimento ou ser utilizados em compensação, conforme artigos 170 e 170-A do Código Tributário Nacional. É ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do seu direito, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza. A sua glosa em caso de apuração já devedora gerará a constituição de crédito tributário no mesmo valor.

Assunto: **Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2018 a 30/11/2018

INFRAÇÃO PRATICADA REITERADAMENTE. ANALOGIA INDEVIDA COM CRIME CONTINUADO DO DIREITO PENAL

É indevida a analogia com o crime continuado, instituto do Direito Penal, a prática de infrações tributárias pelo contribuinte.

MULTA. NÃO CONFISCO. DESPROPORCIONALIDADE. IRRAZOABILIDADE. PRINCÍPIOS GERAIS E DIREITO.

A vedação ao confisco, a desproporcionalidade, irrazoabilidade e princípios gerais de direito são regras dirigidas ao legislador, cabendo à autoridade administrativa

apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor (CTN e leis ordinárias).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF.

COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS. ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. CONTRIBUINTE.

Cabe à contribuinte demonstrar e comprovar suas alegações e a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária. Cabe a ela trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos comprobatórios hábeis que deem a elas força probante. A apresentação de provas deve ser feita na impugnação/manifestação, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos previstos pelo no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

INCONSTITUCIONALIDADE e ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

Não compete ao julgador administrativo analisar questões relativas à constitucionalidade, princípios constitucionais ou mesmo a legalidade de norma tributária a fim de afastar sua aplicação. Reserva Constitucional exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Decisão alterou a autuação para: (i) reverter parcialmente glosas dos itens 2.1 a 2.3 do TVF (contrato de prestação de serviços de pintura industrial, contratos de prestação de serviços de construção e manutenção de estradas florestais e contratos de prestação de serviços realizados após finalização do produto); e, (ii) reverter parcialmente a autuação quanto à omissão de receitas de energia elétrica (item 3 do TVF).

A empresa foi cientificada em 26/04/2023. Em 26/05/2023, apresentou recurso voluntário.

Apresenta seu relato dos fatos. Destaca-se que assim bem resume o julgado já citado:

5. Diante dos documentos e fundamentos apresentados, a 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal em São Paulo - DRJ/SP julgou **parcialmente procedente** a Impugnação, **para cancelar** os lançamentos decorrentes das seguintes operações:

• **PIS/COFINS insumos:** I. Serviços de pintura industrial e predial; II. Serviços de construção e manutenção de estradas florestais, bem como exploração de jazidas para obtenção de materiais para construção/manutenção de referidas estradas; e III. Locação de andaimes e transporte de funcionários.

• **Energia Elétrica:** I. Notas Fiscais nºs 1.337.347, 1.396.481 e 1.410.006 (receita escritura e tributada); e II. Nota Fiscal nº 88.420 (em duplicidade com a NF 88.704).

6. Por outro lado, **manteve a cobrança** decorrente das operações abaixo:

• **PIS/COFINS insumos:** I. Locação e recuperação de paletes e serviços de operação portuária (serviços realizados após a finalização do produto para venda); e II. Locação e manutenção de empilhadeiras e acessórios.

• **Energia Elétrica:** I. Notas Fiscais nºs 1.350.798, 3.288.241, 3.288.309, 1.361.633, 3.387.224, 386.106, 3.500.515, 389.975, 382.085, 3.556.797 e 394.454 (recuperação de custo); e II. Notas Fiscais nºs 103.035, 107.309 e 110.981 (supostamente não tributadas).

• **Outros Resultados Operacionais (omissão de receita – 3 contas contábeis não escrituradas na EFD-C)**

• **Correção de cálculos do direito creditório relacionado ao ICMS (divergência dos valores informados nos registros M110 e M510).**

• **Multa por omissões de informações em EFD.**

Requer, em preliminar:

- Nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

Mantém as alegações da impugnação.

Apresenta a prévia contextualização do processo produtivo da recorrente e o conceito de insumos advindo do REsp 1.221.170/RS. Quanto ao mérito, reafirma o questionamento e sustenta o já apresentado na impugnação, a partir dos tópicos seguintes:

- IV.2.1 - SERVIÇOS DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA REALIZADOS PELA ROCHA TERMINAIS PORTUÁRIOS E LOGÍSTICA S.A.

Cláusula Primeira – Objeto:

1.1 - Constitui objeto do presente Contrato a prestação de serviços de operação portuária pela ROCHA à KLABIN, com a execução das atividades de recebimento, movimentação e embarque, em zona primária, de produtos break bulk (carga geral) incluindo celulose ("Carga"), nos portos, terminais e instalações portuárias das baías de Paranaguá-PR e Antonina-PR ("Território"), observados os demais termos e condições previstos neste Contrato ("Serviços").

- IV.2.2 - SERVIÇOS DE LOCAÇÃO E RECUPERAÇÃO DE PALETES.
- IV.2.3 – DESPESAS COM LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS.

- IV.3 – DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITA TRIBUTÁVEL DECORRENTE DA CESSÃO DE DIREITO: ENERGIA ELÉTRICA.
- IV.4 – DA PARCIAL INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO: TRANSMISSÃO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES RETIFICADORA RELATIVA AO MÊS DE AGOSTO DE 2018.
- IV.5 – DA GLOSA DE CRÉDITO DECORRENTE DE DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS COMO AJUSTES DE ACRÉSCIMOS ORIUNDOS DE AÇÃO JUDICIAL.

Com relação ao item acima, acrescenta questionamento da decisão da DRJ, o que confirmaria a alegação de nulidade da autuação, e, assim, do próprio acórdão da DRJ, a saber:

136. Com efeito, **ao traçar parâmetros e fundamentos que deveriam ter constado no próprio auto de infração, não há dúvidas de que decisão tangenciou completamente a nulidade suscitada em Impugnação**, confirmando a completa incompreensão dos fundamentos consignados pelo Auditor-Fiscal no TVF.

137. Ora, é nítida a violação ao princípio do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, já que **somente no acórdão da DRJ** restou evidenciada a verdadeira razão do lançamento. No entanto, **admitir as razões trazidas no acórdão recorrido para se manter o lançamento fiscal configura verdadeira alteração do critério jurídico**, revelando, inclusive, nulidade do próprio acórdão proferido.

138. Com isso, é evidente que o expediente adotado pela Autoridade Fiscal impossibilitou o pleno e adequado exercício do direito constitucional à ampla defesa da Recorrente, enraizado no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, in verbis:

Com relação à multa isolada, também reafirma a impugnação, sob o título: *DA EQUIVOCADA APLICAÇÃO DE ONZE MULTAS POR OMISSÃO DE INFORMAÇÕES OBRIGATÓRIAS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES*. Também questiona a falta de mínima razoabilidade na aplicação de multa regulamentar com valor total de R\$ 700 mil reais por equívoco que não causou prejuízo ao erário, sob o título: *DA DESPROPORCIONALIDADE E IRRAZOABILIDADE DA MULTA E SUA EVIDENTE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO*.

Cabe acrescentar apenas que, na peça recursal, a empresa apresenta dados para mostrar a importância da exportação para a empresa. Quanto à omissão de receitas de energia, frisa que parte das NF mantidas glosadas são recuperação de custos. Outra parte das NFs, contabilizada como “outros resultados operacionais – venda energia elétrica”, sofreu a incidência de PIS e Cofins. Cita decisões do Carf (despesas logísticas/portuárias; paletes; locação de empilhadeiras; indenização de seguros). Cita RE 606.107/RS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros (por similaridade à cessão de direitos de energia no mercado de curto prazo) e RE 574.706 (ICMS na base de cálculo), destacando o conceito de receita bruta.

As alegações, assim como o julgado da DRJ, se caso, serão detalhados na análise do item próprio.

Em 14/04/2025, a empresa apresenta petição em que, através de parecer técnico contábil de empresa de consultoria independente, demonstra: (i) a escrituração fiscal da NF-e nº 103035 no bloco C do arquivo retificador da EFD Contribuições da competência de agosto/2018, com os lançamentos dos débitos das contribuições do PIS e da COFINS devidos; (ii) que as NFs nºs 1.350.798, 3.2882.41, 3.288.309 e 386.106 se referem à recuperação de custo das operações do Mercado de Curto Prazo (“MCP”) de energia, decorrentes de aquisições de energia elétrica a um preço superior ao preço de venda praticado pela Klabin na emissão das NFs de saída.

Acrescenta que o parecer anexado à petição também reforça o acerto da DRJ em excluir do lançamento as operações das Notas Fiscais nºs 1.337.347, 1.396.481 e 1.410.006, tendo em vista a tributação realizada, devendo, portanto, ser confirmado o acórdão neste ponto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator.

Conhecido o recurso, segue a apreciação.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE

A empresa aponta o que segue:

Nesses termos, diferentemente do que entendeu a d. Turma Julgadora, ao visualizar os autos de infração combatidos, verifica-se ao menos um equívoco do Auditor-Fiscal: **os Autos de Infração lavrados são nulos, pois não apresentam a descrição dos fatos considerados infrações com a devida clareza, precisão e indicação do dispositivo legal violado.** Desse modo, há violação expressa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

(...)

Porém, ao analisar as informações e documentos contidos nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (TVF), não há como compreender as razões legais que conduziram o Auditor-Fiscal ao lançamento. Ao que parece, a Recorrente foi autuada simplesmente por não ter respondido a uma intimação como a Autoridade Fiscal almejava, o que acaba por anular o procedimento fiscal nesse ponto.

Pois bem, questões conceituais sobre o conceito de insumo ou da repercussão do mercado de energia sobre a tributação poderão ser apreciadas adiante, como atinentes ao mérito.

O artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (com força de lei – Processo Administrativo Fiscal) aponta hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso concreto, a fiscalização pode ter sido objetiva quanto à ação judicial. Entretanto, o TVF explica o procedimento. O lançamento tributário está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e consiste em um procedimento que permite e materializa a cobrança de tributos ou, ainda, reduz saldos de créditos das contribuições passíveis de dedução. Oportuno destacar que o parágrafo único do artigo 142 do CTN esclarece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Porém, não é obrigatória a verificação extensiva de toda a contabilidade e todos os itens da apuração do contribuinte.

Todos os elementos acima foram descritos no termo de verificação fiscal. A fundamentação legal das contribuições constou da autuação. No termo de verificação fiscal é descrito o procedimento realizado.

O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento. Dessa forma, a contestação será objeto de análise de mérito, o que se verá a frente.

Tampouco há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou do contraditório. A fiscalização demonstrou de forma clara e objetiva a origem e os motivos da lavratura, descrevendo os documentos utilizados, com o atendimento de todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, como o da legalidade. Cabe observar, ainda, que os autos de infração foram regularmente cientificados ao sujeito passivo, tendo sido concedido prazo para apresentação da impugnação. A despeito da defesa ter sido garantida, direito efetivamente exercido, com o questionamento dos diversos argumentos da fiscalização, parece importante pontuar que a auditoria fiscal teve como base, no que tange às divergências constatadas na EFD, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Tal sistemática foi um avanço natural na modernização do sistema e informatização, com a substituição dos livros em papel. Representa

uma iniciativa integrada das esferas governamentais. A Escrituração Contábil Digital (ECD) é parte integrante do projeto SPED.

Assim, divergências com relação a EFD-Contribuições, onde se demonstra a apuração do PIS e Cofins pode, por óbvio, ser objeto de auditoria. Não há sentido na alegação de que houve autuação pela empresa não ter respondido uma intimação. Mas, constatada divergência entre os documentos, por exemplo, notas fiscais, com repercussão tributária, caberá a empresa justificá-las.

É de se chamar atenção, em adendo, que, em casos com grande volume de informações e detalhes, como o presente, o tratamento, seja na auditoria fiscal ou, diga-se, na defesa, é muitas vezes realizado por grupos ou blocos, seguindo critérios e classificações de serviços. O enorme volume dos registros e a complexidade envolvida, tendo em vista o porte da empresa e a gama de variações de serviços e contratos, não pode ser alegado como causa de nulidade. Os pontos específicos serão considerados adiante, quando da análise de cada item. Agora, o fundamental é a constatação de que os **questionamentos na impugnação demonstraram a plena compreensão da autuação**.

Cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo.

PIS - LANÇAMENTO - Para infirmar o valor lançado, incumbe ao impugnante provar os fatos extintivos ou modificativos do direito do autor, juntando os documentos que façam prova do fato alegado. **Recurso negado**.

(Segundo Conselho de Contribuintes; Data da Sessão: 07/12/1999; Recurso 202-11.700).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

(...)

(Processo: 16682.900630/2013-17; acórdão: 3201-001.931; sessão: 23/07/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

(...)

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se o auto de infração lavrado por autoridade competente e com observância das regras aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo fiscal, afasta-se a alegação de nulidade desprovida de fundamento.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

(Processo: 10882.722259/2014-94; acórdão: 3201-010.999; sessão: 26/09/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Por fim, a recorrente, embora em item da apreciação de mérito, questiona a decisão da DRJ, suscitando, brevemente, a nulidade, por ter complementado as razões que deveriam constar da autuação, sem, porém, manifestar a sua nulidade.

Como se verá no item próprio, não há qualquer mácula no decidido. Apenas foi descrito o cálculo já realizado, indicando a correta aplicação da legislação.

Dessa forma, **não deve ser provida a alegação de nulidade.**

2 CONCEITO DE INSUMOS

Cumpra uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regradada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

O julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (**REsp**) nº **1.221.170/PR**, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou 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 nº 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”.

O entendimento fixado pelo STJ foi **intermediário** entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa.

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

3 DO RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ/07 exonerou o crédito tributário e recorreu de ofício da decisão.

O recurso de ofício deve ser conhecido com fulcro no art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c/c a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023. O texto da Portaria referida é:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Conforme quadro ao final da decisão da DRJ, os valores exonerados foram de principal do tributo de R\$ 2.229.119,50 (PIS) e R\$ 10.267.459,51 (Cofins), e as respectivas multas de 75%. Portanto, **exonerado valor maior do que o limite de alçada, cabe conhecer do recurso.**

A Decisão alterou a autuação para: (i) reverter parcialmente glosas dos itens 2.1 a 2.3 do TVF (contrato de prestação de serviços de pintura industrial, contratos de prestação de serviços de construção e manutenção de estradas florestais e contratos de prestação de serviços realizados após finalização do produto); e, (ii) reverter parcialmente a autuação quanto à omissão de receitas de energia elétrica (item 3 do TVF).

Quanto ao item 2, da omissão de receitas de energia, a DRJ decidiu:

Por todo o exposto neste tópico, quanto às notas fiscais de nºs 103.035, 107.309 e 110.981 (não foram tributadas e não foram englobadas em outros resultados operacionais), 1.350.798, 3.288.241, 3.288.309, 1.361.633, 3.387.224, 3.500.515, 389.975, 3.556.797, 386.106, 394.454 (não foram tributadas e estão tratadas na questão de recuperação de custo acima, mas também tem CFOPs de venda de produção) e 382.085 (não foi tributada e também foi tratada na questão de recuperação de custo) mantenho o lançamento quanto a omissão e receita pela venda de energia elétrica. Reverso apenas quanto as notas fiscais de nºs 88.420 (duplicidade), 1.337.347, 1.396.481 e 1.410.006 (estas por estar englobado na tributação, em que pese em local indevido, como outras receitas operacionais).

Para uma das notas fiscais, a alegação da empresa restou confirmada, que já a havia incluído em sua apuração. Quanto às demais, a análise está umbilicalmente ligado à análise a ser realizada no item 6.1, que examina as notas de venda de energia em relação às quais não foi

considerada procedente a alegação. Para todas essas, o recorrente alegou a devida consideração na receita tributável e, portanto, a anterior tributação.

Destaca-se que todos os comprovantes de recolhimento referente às notas fiscais acima citadas foram devidamente apresentados (**Doc. 07 da Impugnação**). **Logo, ainda que se entenda que a retificação da EFD-C ocorreu a destempo, nada justifica a manutenção do lançamento realizado a título de PIS e COFINS, sob pena de se exigir tributos já recolhidos.**

Porém, a comprovação tem como fulcro a retificadora apresentada após início do procedimento fiscal.

Assim, a DRJ teve que fazer amplo levantamento, baixando todas as EFD-C, para verificar se as notas em questão estavam incluídas na receita submetida à tributação.

O contribuinte havia informado tais valores de venda de energia equivocadamente no registro F100, quando deveria ter informado no registro próprio, no caso, C600, pois havia nota fiscal emitida. Ainda, os valores de diversas receitas foram agregados em registro único, o que dificulta a confirmação.

Na retificadora, os valores foram detalhados, permitindo a soma e confrontação com a receita declarada. Dessa forma, a DRJ verificou tais valores:

Porém, ao tentar localizar tal registro da nota fiscal para o mês de janeiro de 2018, e da mesma forma que a autoridade fiscal, também não logramos êxito, como se vê abaixo, só há um registro, no valor total oferecido à tributação a título de “Outros resultados operacionais” na ordem de R\$ 1.773.283,18:

[imagem omitida aqui]

(...)

Porém, como em outro caso constante destes autos (item 4 abaixo), ele alega ter corrigido o erro na EFD-C retificadora durante a auditoria, efetuei a mesma pesquisa na EFD-C retificadora apresentada **e localizei os registros com mais detalhes (alterados)**, porém com o mesmo valor total tributado R\$ 1.773.283,18 (registros iguais a retificadora de 05/2022):

[imagem omitida aqui]

Para que pudéssemos efetuar a comparação entre as EFD-C entregues tivemos que baixá-las dos sistemas internos da RFB (o Termo de início é datado de 12/2021 e as retificadoras destacadas em vermelho foram transmitidas em 05/2022 e/ou 08/2022):

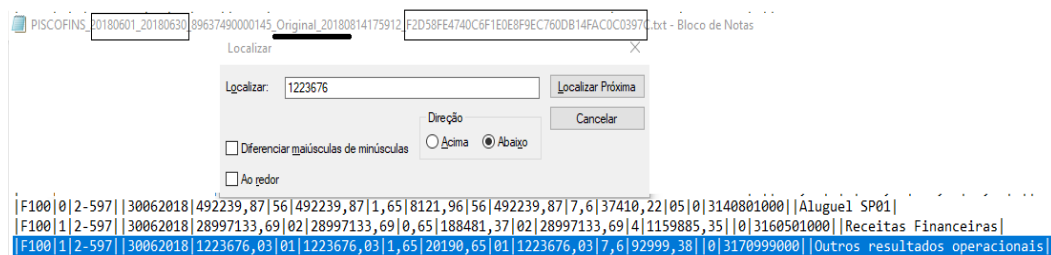
[imagem omitida aqui]

Da mesma forma que os registros acima, entendo que as outras notas fiscais de nºs 1.396.481, 1.410.006 devem ser revertidas pois os registros são similares:

NF 1.396.481 – 07/06/2018 – R\$ 63.062,98:

Balancete - DTR		RFBALANÇULLESPPg 1							
Empresa	Conta	Descrições	Período apurado (01.2018.06.2018)	Período Comparat. (01.2018.05.2018)	Diferença Absoluta	Base de Cálculo	PIS	COFINS	
1000	NM01	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	-0,00	-0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	NM02	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	CH79	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	-1.408.725,13	-1.407.939,53	785,60	785,60	12,58	18,76	98,76
1000	CTA1	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	-104.438,20	-41.981,33	-62.456,87	68.062,94	1.000,54	4.792,79	
1000	CTA2	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	0,33	0,00	0,33	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	PQ31	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	PQ01	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	PQ02	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	PC05	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	-98.984,709	-98.984,709	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	PM01	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	-0,01	-0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	SAB1	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	SL01	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1000	SP01	3170999000 Outros Result Operacionais-Outras Receitas	-5.193.229,00	-4.080.162,83	-1.113.066,17	313.062,97	5.305,54	23.792,79	
			-8.355.986,38	-6.088.152,84	-2.267.833,54	3.127.573,38	18.419,03	84.975,62	

Outros Resultados Operacionais		
Conta	Descrição	Total geral
3160403000	(-)Juros sobre Capital Próprio	0,00
3170901000	Outros Resultados Operacionais-Aluguéis de Imóveis	37.083,50
3170902000	Outros Resultados Operacionais-Receitas Bonde Aéreo	3.716,00
3170903000	Outros Resultados Operacionais-Indenizações Recebidas	65.305,17
3170994000	Out Res Oper-Fomento	0,00
3170999000	Outros Resultados Operacionais - Outras Receitas	1.117.571,36
3311501000	Ganhos ou Perdas Não Operacionais - Outros	0,00
Total dos Outros Resultados Operacionais		1.223.676,03
PIS 1,65%		20.190,65
COFINS 7,60%		92.999,38



[demais imagens omitidas aqui]

Assim, a DRJ efetuou o cruzamento e validou as informações, sendo que a receita antes registrada possuía coerência com as notas em questão. Deve ser validada à decisão.

Com relação aos créditos, no caso dos serviços de pintura industrial a DRJ se fundou na especificidade do processo produtivo da empresa, já visto no título anterior e decorrente da decisão do STJ. Veja-se o constatado:

Como se vê acima são muitos serviços relacionados à isolamento de tubulação, jateamentos, pinturas específicas de metais, etc. Observo ainda que já há acima um relevante custo da montagem de andaimes para a prestação desse serviço. Não observo que haja, por parte da autoridade fiscal, uma segregação da aplicação da pintura a um setor específico, a glosa foi genericamente aplicada.

Viu-se demonstrado nas estruturas existentes a existência de caldeiras e tubulações de alta pressão e a necessidade de isolamento e atendimento de questões obrigatórias de segurança. A pintura foi comprovadamente realizada em locais de produção industrial, máquinas, tubulações etc. De fato, a fiscalização não detalhou itens que poderiam fugir da regra verificada ou adiantou argumentos específicos, tendo glosado de modo geral.

No caso de construção e manutenção de estradas florestais é de se destacar que o crédito decorrente da produção do seu insumo industrial (insumo do insumo) foi reconhecido como passível de crédito no PN Cosit/RFB 05/2018. Veja-se da Conclusão do PN:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

(...)

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

(...)

Constatou a decisão recorrida:

Como se vê acima **são serviços relacionados direta ou indiretamente à construção e a manutenção de estradas** que são utilizadas para a produção e/ou o escoamento da madeira (insumo produzido pela contribuinte) até o parque industrial para ser processada. **O cascalho ou brita, assim como a terra, são extraídos de minas ou áreas que os contém e são utilizados para a construção ou manutenção das ditas estradas.**

Não há reparos aqui ao decidido. A manutenção foi considerada necessária com os materiais para isso empregados, que se mostram relacionados ao escoamento da madeira até o parque industrial. Como destacado, poderiam ser necessários para a formação da própria floresta. As benfeitorias devem estar vinculadas à produção, sob condição mais restritiva do que o crédito de depreciação de itens do imobilizado. A necessidade de ativação poderia ser aventada, talvez, em alguns gastos, mas o que não foi feito nesses autos, descabendo fazê-lo aqui no Carf.

Assim, também deve ser mantido o decidido.

Por fim, quanto ao item chamado glosa de prestação de serviços realizados após a finalização do produto, foram revertidos alguns itens. Não foram aceitos os serviços a serem apreciados no próximo título. Porém, a DRJ reverteu as glosas com a chamada Parada Geral ou Programada:

Entendo que os serviços de montagem e desmontagem dos andaimes utilizados para fins de manutenção e segurança, que foram realizados durante uma pausa na produção, para que a produção não venha a sofrer paradas não planejadas e constantes, sem contar na questão do risco às pessoas e ao meio ambiente caso essa manutenção não ocorra, e em obediência a norma legal de segurança, entendo que a manutenção é imprescindível, essencial e também relevante, e, sim, seus gastos geram creditamento nos moldes do insumo.

Já que a parada geral é constante e em todos os anos ela ocorre (também não é evento esporádico), não gerando aumento da vida útil de tais máquinas e equipamentos, não cabe a imobilização com seus gastos, em obediência ao já tratado PN Cosit nº 05/2018 já tratado no tópico do conceito de insumo. Dessa forma afasto a glosa quanto aos itens 2.3.D (serviços de montagem e desmontagem de andaimes) que a meu ver estão albergados pela manutenção e geram creditamento.

Porém quanto a locação de bens móveis (andaimes) constantes do item 2.3.E do TVF (e da nota nº 4.391 do item 2.3.D que trata de locação de andaime também), entendo que não se aplica o conceito de insumo sobre o que não representa um serviço, mas a mera locação de bens móveis, mas diferentemente da locação de paletes (itens 2.3.B e 2.3.C), eles se enquadram como alugueis de equipamentos (inciso IV), desta forma, voto pela reversão de suas glosas.

Pode existir alguma dúvida com relação à Parada Programada, uma vez que não se está produzindo, por óbvio. Porém, realmente foi bem formulado a necessidade para a continuidade da produção, sendo evento planejado e anual. Igualmente, deve ser mantida a decisão.

A reversão da glosa com a contratação de empresa para transporte de pessoas também deve ser mantida, o que hoje está expresso na IN RFB 2.121/2022:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra; [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]

Pelo exposto, entende-se por negar provimento ao recurso de ofício.

4 INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

4.1 SERVIÇOS DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA REALIZADOS PELA ROCHA TERMINAIS PORTUÁRIOS E LOGÍSTICA S.A.

Foram glosados os créditos com os serviços de operação portuária realizados pela Rocha Terminais Portuários e Logística S/A.

No contrato com a prestadora (a partir da fl. 4137 dos autos), consta:

Cláusula Primeira — Objeto:

1.1 - Constitui objeto do presente Contrato a prestação de serviços de operação portuária pela ROCHA à KLABIN, com a execução das atividades de recebimento, movimentação e embarque, em zona primária, de produtos break bulk (carga geral) incluindo celulose ("Carga"), nos portos, terminais e instalações portuárias das baías de Paranaguá-PR e Antonina-PR ("Território"), observados os demais termos e condições previstos neste Contrato ("Serviços").

1.2 - Os Serviços serão executados em Carga de propriedade ou em nome da KLABIN ou de qualquer outra empresa ou pessoa controlada, controladora ou sob controle comum com a KLABIN ("Titulares da Carga") ou através de agentes, comissários ou terceiros, por conta e ordem dos Titulares da Carga.

1.3 - A KLABIN concede neste ato à ROCHA, em caráter irrevogável e irretratável, exclusividade na prestação dos Serviços da Carga no Território, durante a vigência do presente Contrato.

1.4 - A KLABIN poderá solicitar que a ROCHA preste outros serviços acessórios ou complementares da operação portuária, caso em que as Partes deverão acordar, por escrito, as bases da contratação.

1.5 - O total do volume, em tonelage, recebido para embarque será aferido exclusivamente através da pesagem nas balanças de terra da Autoridade Portuária ("APPA").

(...)

Cláusula Terceira — Preço:

3.1 - Pela prestação dos Serviços ora contratados, a KLABIN pagará à ROCHA o percentual de 10% (dez por cento) de margem líquida calculado sobre todos os custos e despesas incorridos ("Custos") nos Serviços ("Taxa de Administração"), devidamente demonstrados pela ROCHA. Os Custos poderão ser auditados pela KLABIN, ou por terceiros por esta indicados, e serão apresentados e aferidos pelo sistema de planilha aberta ("open book").

3.2 - Com exceção do adiantamento mencionado no item 4.1.1 abaixo, todos os pagamentos devidos à ROCHA pela KLABIN dependerão: (i) da apresentação, pela ROCHA à KLABIN, de todos os documentos fiscais hábeis e de custeio (quando aplicáveis) e qualquer outra informação solicitada pela KLABIN relativa aos Custos

incorridos pela ROCHA, bem como a análise e conferência da KLABIN da referida documentação; e, (ii) da aprovação pela KLABIN dos referidos Custos.

3.3 - Os ganhos de produtividade obtidos com a redução do custo operacional serão parcialmente repassados para a ROCHA, que terá como meta ser benchmark, a ser acordado entre as Partes, no custo de operação portuária no Brasil, considerando que se trata de operação em porto público e não em terminal especializado.

Como antes visto, no conceito adotado a partir da decisão do STJ, o conceito de insumo é visto sobre o manto do processo produtivo.

É de se repisar o julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), agora transcrevendo a menta:

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs. 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

A atividade econômica da pessoa jurídica é vista pelo prisma **do processo produtivo**. Ainda, é interessante, por demarcar a análise concreta do caso paradigma pelo STJ, mencionar que o Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior (como restou definido no voto vencedor), a saber:

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões (grifos originais).

O PN Cosit/RFB 05/2018, acima citado, joga mais luz sobre a matéria específica em análise, pelo que cabe citar novo trecho das suas conclusões:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

- a) **somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros**, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
- b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;
- c) **o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos**,

salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

(...)

Embora, de fato, e como se pode presumir, possam refletir a forma mais eficiente de operar, sua falta não impede a atividade, no sentido de que não possa a empresa atuar sem os despachantes. Em certo sentido, são substituídos os gastos administrativos que a empresa poderia incorrer. E tais gastos, mesmo importantes para a atividade empresarial em geral, não o são para a atividade econômica desempenhada.

De toda a forma, são serviços pós-produção. Embora a empresa possa alegar que existem requisitos específicos para a atuação de despachante e que não seria possível levar produtos ao mercado externo sem os gastos portuários, eles não fazem parte do processo produtivo da empresa. A necessidade é para o processo de produção, não para a atividade empresarial.

Os créditos de agenciamento, corretagem, carregamento no porto e aduaneiros estão afastados do conceito de insumos na venda, pelo já tratado nesse voto. Veja-se as decisões do Carf:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS.

Somente os serviços comprovadamente aplicados na produção ou prestação de serviços e pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

(...)

(Processo: 13074-726429/2021-41; Acórdão: 3201-012.023; Sessão: 21/08/2024;

1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

SERVIÇOS GERAIS. DESPESAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com: advocacia em geral, planejamento tributário, cobrança bancária, construção civil, transporte de pessoal em motos e veículos leves, médicos, hospitais, clínicas e laboratórios, propaganda e marketing, confecção de material promocional, faixas e cartazes, promoção comercial, treinamentos gerencial e RH, auditoria, e **serviços de despachantes, não constituem insumos** nos termos da legislação tributária nem se enquadram na definição de insumos dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

(...)

(Processo: 10410-721588/2010-41; Acórdão: 3301-011.081; Sessão: 21/09/2021; 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

(...)

CRÉDITO. DESPACHANTE ADUANEIRO. DISPÊNDIOS COM EMPLACAMENTO E EMISSÃO DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

Por não se subsumirem ao conceito de insumo e por inexistir autorização legal específica, não se admite o desconto de crédito em relação aos dispêndios com despachante aduaneiro, emplacamento e emissão de conhecimento de transporte.

(...)

(Processo: 10925-906122/2011-02; Acórdão: 3201-008.130; Sessão: 24/03/2021; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos do PIS/Pasep no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.

(Processo: 11065.001185/2009-88; acórdão: 3402-007.708; sessão: 23/07/2020; 2ª Turma, 4ª Câmara, 3ª Seção do Carf).

Pode-se agregar, ainda, a Súmula do Carf:

SÚMULA CARF Nº 232

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

A glosa deve ser mantida.

4.2 SERVIÇOS DE LOCAÇÃO E RECUPERAÇÃO DE PALETES.

Argumenta a empresa:

65. Como detalhado em Impugnação, os paletes servem como sustentação e proteção aos produtos da Recorrente, que serão enviados aos clientes, sendo que, sem eles, seria impossível a movimentação e preservação da mercadoria até seu destino.

66. Os paletes são, ainda, utilizados como base das mercadorias produzidas pela Recorrente, nos quais são montadas as cargas de caixas, chapas de papelão ou sacos de papel. Veja-se, como exemplo, as imagens abaixo:

A Instrução Normativa nº 1911, de 11 de outubro de 2019, por sua vez, em seu artigo 172, trouxe esse disciplinamento restritivo quanto às embalagens de transporte que impossibilita o seu crédito, enquanto ressaltou a amplitude no entendimento ao trazer a possibilidade do aproveitamento de créditos em relação às embalagens de apresentação, nos seguintes termos:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

(...)

§ 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:

(...)

II - **embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;**

(gn).

Entretanto, embora este julgador tenha adotado entendimento contrário, exceto em situações bastante particulares, o Carf uniformizou a questão com a súmula abaixo:

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

A súmula tem efeitos vinculantes. Não se vê motivos para fugir de sua aplicação no caso concreto.

Portanto, a glosa deve ser reformada, nesse item.

5 DESPESAS COM LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRAS

Argumenta a empresa:

Conforme se comprova, o único requisito para a tomada de crédito com o aluguel de máquinas e equipamentos consiste na utilização dos bens locados na atividade da empresa, fato que já foi comprovado em sede de Impugnação.

75. No caso da Recorrente, como detalhado em Impugnação, as empilhadeiras permitem o carregamento e descarregamento de caminhões e containers e, conseqüentemente, a própria comercialização dos produtos, revelando assim sua imprescindibilidade em seu processo produtivo.

76. Sem as empilhadeiras, a movimentação e carregamento dos caminhões com os produtos fabricados pela Recorrente restariam completamente inviabilizados.

A locação possui previsão legal específica, que prevê a possibilidade de créditos para aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

De acordo com as fotos e comprovação apresentada, as empilhadeiras são utilizadas no manuseio de insumos e bens dentro das unidades da empresa e nos ambientes produtivos. É uma máquina autopropulsada, ou seja, possui seu próprio sistema de propulsão e é utilizada na movimentação das cargas. São de uso interno, não saindo para vias públicas e não necessitando de emplacamento.

Veja-se registro fotográfico apresentado pela recorrente.



Considera-se uma máquina ou equipamento necessário na atividade produtiva da recorrente.

6 OMISSÃO DE RECEITAS

6.1 ENERGIA ELÉTRICA.

A DRJ reverteu a autuação apenas quanto as notas fiscais de nºs 88.420 (duplicidade), 1.337.347, 1.396.481 e 1.410.006 (estas por estar englobado na tributação, em que pese em local indevido, como outras receitas operacionais). Com relação a este tópico, assim restou decidido:

Por todo o exposto neste tópico, quanto às notas fiscais de nºs 103.035, 107.309 e 110.981 (não foram tributadas e não foram englobadas em outros resultados operacionais), 1.350.798, 3.288.241, 3.288.309, 1.361.633, 3.387.224, 3.500.515, 389.975, 3.556.797, 386.106, 394.454 (não foram tributadas e estão tratadas na questão de recuperação de custo acima, mas também tem CFOPs de venda de produção) e 382.085 (não foi tributada e também foi tratada na questão de recuperação de custo) mantenho o lançamento quanto a omissão e receita pela venda de energia elétrica. Reverso apenas quanto as notas fiscais de nºs 88.420 (duplicidade), 1.337.347, 1.396.481 e 1.410.006 (estas por estar englobado na tributação, em que pese em local indevido, como outras receitas operacionais).

No TVF, a fiscalização registrou:

Klabin possui usina hidrelétrica, bem como algumas unidades fabris onde há a cogeração de energia elétrica. Parte da energia elétrica gerada é comercializada, consoante informações obtidas a partir da análise de documentos contábeis/fiscais.

Já a empresa ressalta:

Isso porque, como grande consumidora de energia elétrica, a Recorrente adquire grande volume desse bem de forma antecipada, para que não seja surpreendida com a sua falta. Contudo, há meses em que a energia é adquirida em excesso, não restando alternativa senão o repasse da energia elétrica, de modo que, por vezes, ocorre por um valor menor do que o adquirido, caracterizando apenas uma reparação de custo

Primeiro, com relação às notas fiscais de nºs 103.035, 107.309 e 110.981 foi alegada a devida tributação e escrituração. Veja-se do recurso:

120. A título exemplificativo, destaca-se a contabilização da Nota Fiscal nº 103.035, sendo possível comprovar que a receita foi contabilizada como “outros resultados operacionais” e o PIS e a COFINS foram devidamente recolhidos.

(...)

121. Destaca-se que todos os comprovantes de recolhimento referente às notas fiscais acima citadas foram devidamente apresentados (**Doc. 07 da Impugnação**). **Logo, ainda que se entenda que a retificação da EFD-C ocorreu a destempo, nada justifica a manutenção do lançamento realizado a título de PIS e COFINS, sob pena de se exigir tributos já recolhidos.**

A empresa apresenta extratos da contabilidade. Não inova em relação ao apresentado na impugnação.

A DRJ fez ampla verificação das alegações de informações das notas na escrituração, tendo comparado a EFD-C espontânea e a EFD-C retificadora realizada após o início do procedimento fiscal. Baixou todas as declarações para verificar se os valores das notas constaram da receita tributada. Abaixo segue o constatado:

De fato a comunicação da contribuinte deixou muito a desejar, veja que declara que as notas fiscais foram informadas em EFD-C no registro F100, porém não é uma resposta objetiva e clara, como veremos as notas fiscais não foram informadas no registro F100, o que ele fez foi aglomerar diversas receitas num único registro, e na impugnação ele detalha seu método (“errado”) de proceder, como já vimos no ajuda da EFD-C acima, nunca que ele deveria registrar essas vendas no registro F100, pois há nota fiscal emitida, e deveria registrar no registro C600, **portanto não foi um equívoco ou erro da autoridade fiscal, mas dela contribuinte e de suas más explicações e erros de preenchimento:**

[imagem omitida aqui]

Ocorre que este registro acima não existe na EFD-C auditada.

A autoridade fiscal efetuou o registro e juntou aos autos as EFD-C válidas (entregues até) no início do procedimento fiscal, e que analisou, por óbvio, durante a auditoria, como se vê no termo de anexação de arquivo não paginável de fl. 5.008:

[imagem omitida aqui]

Porém, ao tentar localizar tal registro da nota fiscal para o mês de janeiro de 2018, e da mesma forma que a autoridade fiscal, também não logramos êxito, como se vê abaixo, só há um registro, no valor total oferecido à tributação a título de “Outros resultados operacionais” na ordem de R\$ 1.773.283,18:

[imagem omitida aqui]

(...)

Porém, como em outro caso constante destes autos (item 4 abaixo), ele alega ter corrigido o erro na EFD-C retificadora durante a auditoria, efetuei a mesma pesquisa na EFD-C retificadora apresentada e **localizei os registros com mais detalhes (alterados)**, porém com o mesmo valor total tributado R\$ 1.773.283,18 (registros iguais a retificadora de 05/2022):

[imagem omitida aqui]

Para que pudéssemos efetuar a comparação entre as EFD-C entregues tivemos que baixá-las dos sistemas internos da RFB (o Termo de início é datado de 12/2021 e as retificadoras destacadas em vermelho foram transmitidas em 05/2022 e/ou 08/2022):

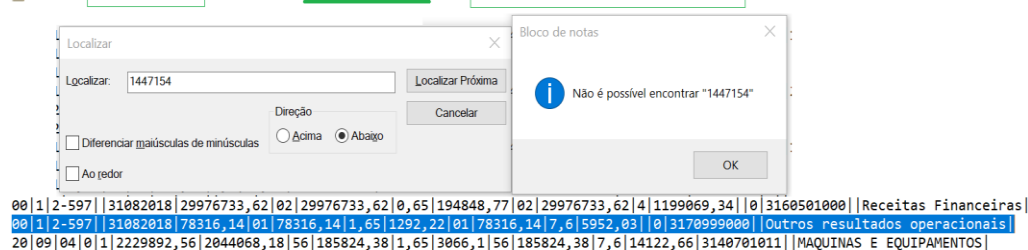
[imagem omitida aqui]

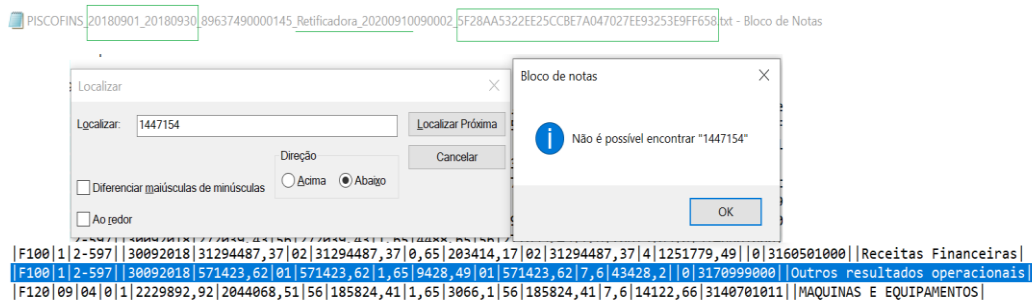
Da mesma forma que os registros acima, entendo que as outras notas fiscais de nºs 1.396.481, 1.410.006 devem ser revertidas pois os registros são similares:

[imagem omitida aqui]

Quanto às NFs 103.035 – 08/08/2018 – R\$ 1.447.154,40, NF 107.309 – 10/09/2018 – R\$ 1.447.154,40 e NF 110.981 – 09/10/2018 – R\$ 1.400.472,00 ocorreu de fato omissão de receitas, pois na retificadora, ativa durante a auditoria, não constava tais receitas como outros resultados operacionais e nem em outro registro da referida EFD-C:

PISCOFINS\20180801_20180831\89637490000145_Retificadora_20200825\64927_544CBAED48267AA88E8BF4CC4B943D278FB63522.txt - Bloco de Notas





[imagem omitida aqui]

Durante o procedimento fiscal, a empresa assim havia respondido uma intimação:

Em resposta, **enviada em 30/03/2022, a fiscalizada informou que devido a “uma falha sistêmica, as notas fiscais mencionadas na Tabela I do presente Termo de Intimação de fato não foram escrituradas no momento da transmissão da EFD-Contribuições.”** Esclareceu ainda que **“essas vendas de energia elétrica têm como origem o excedente de energia comprada e de energia produzida”**. Por fim, apresentou a planilha abaixo contendo algumas informações. [...]

Ou seja, as notas fiscais não foram informadas na declaração antes do procedimento fiscal.

Após o prazo de recurso voluntário, a empresa apresenta Laudo Técnico. No PAF (Decreto 70.235/1972), as provas devem ser apresentadas na impugnação. Sobre a matéria contestada, a avaliar a situação, muitas vezes são aceitas provas apresentadas no recurso voluntário. No caso, a prova é preclusa. De toda a forma, conclui sobre a nota fiscal 103.035 (laudo):

A nota fiscal nº 103035 está devidamente escriturada no Bloco C do arquivo da Escrituração Fiscal Digital retificadora do mês de agosto de 2018, transmitido em 29 de agosto de 2022, com os lançamentos dos débitos das contribuições do PIS e da COFINS devidos, em conformidade com as instruções constantes no 'Guia Prático EFD Contribuições Versão 1.35', conforme abaixo demonstrado:

A nota constou apenas da retificadora apresentada após início do procedimento fiscal.

De todo o modo, não se comprova a inclusão na receita antes do início do procedimento. O procedimento fiscal constatou que a empresa já havia apurado PIS e Cofins a pagar e declarado, conforme indicado no TVF:

Da análise das EFDs-Contribuições válidas no início da ação fiscal, nos doze meses de 2018, as apurações do PIS e da Cofins resultaram em valores de PIS e COFINS a recolher, os quais foram confessados em DCTF. Assim, da glosa dos créditos listados no Quadro I acima, eclodiram débitos no mesmo montante, sendo referidos débitos lançados em auto de infração em infração denominada “Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição - Glosa de Créditos na Aquisição”

Desse modo, a partir das glosas e omissões, foi apurada a diferença, lançada nos autos de infração. **A questão é que não se comprova que as receitas das notas em questão constavam da receita tributada espontaneamente.** Mesmo que houvessem sido agregadas, o levantamento efetuado pela DRJ comprovou apenas a tributação das notas concedidas no julgamento. A receita informada durante o procedimento fiscal, deverá ser paga a partir do lançamento realizado no auto de infração.

Com relação às **demais notas fiscais**, como visto no relatório, a empresa alega que as operações no Mercado de Curto Prazo não representam a comercialização de energia elétrica, sendo simples procedimentos de liquidação/compensação de diferenças – positivas e negativas – de energia elétrica entre agentes submetidos ao controle da CCEE. Discorre sobre a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) e o Mercado de Curto Prazo (MCP).

Diz que as operações tributadas pela fiscalização não se referem aos contratos bilaterais, mas sim a operações posteriores, no âmbito do MCP, relativo à cessão de diferenças positivas. Explica, o recorrente, serem transações realizadas sem que haja indicação de parte e contraparte, sendo possível afirmar que não há comercialização de energia, vinculação jurídica ou mesmo relação comercial. Considera que a energia elétrica já fora integralmente tributada no ato de contratação no Ambiente de Contratação Livre, não havendo que se falar em nova hipótese de incidência do tributo federal na cessão realizada no MCP.

As notas fiscais discutidas constam como notas de vendas de energia elétrica, inclusive com indicação na NF de contribuições ao PIS e Cofins. No próprio laudo anexado pela empresa a partir da fl. 5401 dos autos, consta imagem das notas indicando valores das contribuições.

Veja-se, primeiro, sobre a base de cálculo das contribuições. No art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está determinado que as contribuições incidem “sobre o total das **receitas auferidas** no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (gn). Percebe-se que o parâmetro legal para fins de tributação é o valor da receita ganha por competência. **Na modalidade não-cumulativa das contribuições, a base de cálculo é a receita em sentido amplo, independentemente da classificação contábil adotada.** A partir da adoção de uma base universal para as referidas contribuições, as próprias leis trataram das hipóteses de exclusão da base de cálculo. Na sistemática não-cumulativa a empresa deduzirá como créditos os valores dos bens adquiridos para revenda, insumos, entre outros listados na legislação de regência (arts. 3ºs das já citadas Leis 10.637/02 e 10.833/03). As aquisições efetuadas, pelo valor atestado nas notas fiscais, servirão de base de cálculo para a apuração do crédito, a ser descontado do valor da contribuição apurado com base na receita bruta.

Para acrescentar, interessa citar a definição de receita de Solon Sehn, com base na tradição de Baleeiro acerca da receita pública, e de Hugo de Britto Machado:

(...) receita constitui um ingresso de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio

jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo¹.

O STF também adotou tal conceito no RE 606.107/RS, nos seguintes termos: “*Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas e condições*” (gn – STF, RE 606.107, ementa, relatora Min. Rosa Weber). Há diferença óbvia na situação patrimonial entre uma empresa que, a partir da contratação inicial, recebe por disponibilização de energia, em relação àquela que complementa com nova aquisição. A receita corresponde ao fato modificativo aumentativo, na contabilidade. Difere do resultado, que contrapõe o fato modificativo diminutivo. Conceitualmente, a receita difere do lucro, de fato.

Seguindo estas diretrizes, mas adentrando no mercado específico, pode-se tomar como referência também o que dispõe o art. 21 da IN SRF 247/2002, que trata do momento em que se deve reconhecer as receitas decorrentes de operações de empresas que operam no Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), entidade sucedida pela CCEE (Lei nº 10.848, de 2004), portanto, guarda semelhança com o caso concreto:

Art. 21. Na apuração da base de cálculo, **as pessoas jurídicas integrantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE)**, instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, optantes pelo regime especial de tributação de que trata o art. 32 da Medida Provisória nº 66, de 2002, **devem considerar como receita bruta, nas operações de compra e venda de energia elétrica** realizadas na forma da regulamentação prevista no art. 14 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, **os resultados positivos apurados mensalmente no âmbito do MAE.**

§ 1º Os resultados positivos de que trata o caput correspondem aos valores a receber, mensalmente, decorrentes:

I - no caso da pessoa jurídica geradora:

a) de geração líquida de energia elétrica;

b) de ajuste mensal de excedente financeiro; e

II - de excedentes de energia adquirida por meio de contratos bilaterais, no caso da pessoa jurídica comercializadora.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I do § 1º, geração líquida de energia elétrica corresponde à quantidade de energia alocada, segundo os controles do MAE, à pessoa jurídica geradora, que não tenha sido objeto de venda sob contratos bilaterais. (gn)

¹ Sehn, Solon. Não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre reembolso e indenizações. Revista Dialética de Direito Tributário. SP, nº 162, 2009, p. 63.

Em norma expedida pela RFB, mais recente, por meio do art. 659 da IN RFB 1.911/2019, mantém-se o posicionamento de que as receitas decorrentes das operações no âmbito da CCEE devem ser consideradas auferidas em razão do quantitativo da energia alocada à pessoa jurídica geradora, segundo os controles da CCEE. Vejamos:

Art. 659. Para fins do regime especial de que trata o art. 658, **considera-se receita auferida nas operações de compra e venda de energia elétrica** realizadas na forma prevista no Decreto nº 5.177, de 12 de agosto de 2004, que regulamenta o disposto no § 2º do art. 4º da Lei nº 10.848, de 2004, para efeitos de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os resultados positivos apurados mensalmente pela pessoa jurídica optante (Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, art. 14; Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 2º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 4º, § 2º, art. 5º, § 4º e art. 11).

§ 1º Os resultados positivos de que trata o caput correspondem aos valores a receber, mensalmente, decorrentes:

I - no caso da pessoa jurídica geradora:

a) de geração líquida de energia elétrica; e

b) de ajuste mensal de excedente financeiro; ou

II - de excedentes de energia adquirida por meio de contratos bilaterais, no caso da pessoa jurídica comercializadora.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I do § 1º, geração líquida de energia elétrica corresponde à quantidade de energia alocada, segundo os controles do CCEE, à pessoa jurídica geradora, que não tenha sido objeto de venda sob contratos. (gn)

Também é útil citar a Resolução Normativa ANEEL nº 109, de 26 de outubro de 2004, que menciona o Mercado de Curto Prazo (MCP):

Art. 38. Os dados de medição de energia gerada e consumida pelos agentes do SIN² serão coletados e validados por meio do Sistema de Coleta de Dados de Energia - SCDE, administrado pela CCEE, para fins de registro e utilização no Processo de Contabilização e Liquidação, conforme Regras e Procedimentos de Comercialização específicos. (Redação dada pela REN ANEEL 348 de 06.01.2009.)

(...)

Art. 40. **A CCEE identificará os montantes de energia comercializados pelos Agentes no Mercado de Curto Prazo, por intermédio do processo de Contabilização, considerando os dados verificados de geração, de consumo e os montantes de energia elétrica contratados e registrados.**

² Resolução ANEEL nº 104/2009 - Sistema Interligado Nacional (SIN) – conjunto de instalações e equipamentos responsáveis pelo suprimento de energia elétrica das regiões do país interligadas eletricamente.

Art. 41. Conforme disciplina o art. 57 do Decreto no 5.163, de 2004, a Contabilização e a Liquidação Financeira no Mercado de Curto Prazo serão realizadas com base no Preço de Liquidação das Diferenças – PLD.

Art. 42. O PLD a ser divulgado pela CCEE será calculado antecipadamente, com periodicidade máxima semanal, por Submercado e por patamar de carga, terá como base o Custo Marginal de Operação, será limitado por preços mínimo e máximo e deverá observar o disposto nos incisos I a VII do § 1º e no § 6º do art. 57 do Decreto no 5.163, de 2004.

(...)

Art. 46. A Liquidação Financeira das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no âmbito Mercado de Curto Prazo far-se-á de forma multilateral, com periodicidade máxima mensal, conforme Procedimentos de Comercialização específicos. (grifei)

Portanto, diante destes normativos, o parâmetro que define a confiabilidade dos valores registrados como receitas auferidas decorrentes de operações realizadas no âmbito da CCEE são as informações relativas ao quantitativo de energia consumida e/ou entregue conforme os controles da CCEE.

Tal critério garante a previsibilidade de recebimento dos valores financeiros decorrente da operação, representa a concordância entre os agentes envolvidos e evidencia a transferência dos riscos e benefícios da mercadoria ao comprador (no caso de gerador de energia elétrica) ou a conclusão da prestação do serviço de distribuição da energia elétrica, pela quantidade entregue (no caso de distribuidor), atendendo os requisitos nucleares para se efetivamente concluir que a receita foi auferida, portanto, os valores apurados nesta perspectiva constituem base de cálculo do PIS e da COFINS no mês da ocorrência.

Em acréscimo, para conhecimento, no site na internet da CCEE (<https://www.ccee.org.br/sobrenos>), consta que se trata de uma instituição “facilitadora do mercado energético”, que tem como propósito “desenvolver mercados de energia eficiente, inovadores e sustentáveis em benefício da sociedade”. Trata-se de uma “pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que tem a atribuição de viabilizar e gerenciar as operações de compra e venda de energia elétrica entre agentes do mercado”, tendo como principais atividades “o registro dos contratos de comercialização de energia elétrica e a contabilização dos montantes comercializados nos mercados livre e regulado”, bem como a realização da “liquidação financeira dos valores das operações de compra e venda no mercado de curto prazo”³.

Como se verifica, do ponto de vista de uma empresa geradora, no caso de existência de uma quantidade de energia disponibilizada que não seja objeto de contratos de

³ Link da fonte: <https://megawhat.energy/verbetes/269/camara-de-comercializacao-de-energia-eletrica-ccee>.
Fonte: MegaWhat

venda, essa parcela de energia é vendida no âmbito do MCP, avaliada pelo Preço de Liquidação das Diferenças (PLD). Desse cálculo, resulta uma receita.

Conceitualmente, nada há a indicar que o resultado não seja uma receita. Tampouco foi apresentada Lei dizendo o contrário. Vale lembrar que o art. 109 do CTN define que “os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Ainda que no presente caso não se trate ou se tenha alegado “regime especial” de tributação, necessário lembrar que o art. 47 da Lei 10.637/2002 dispôs:

Art. 47. A pessoa jurídica integrante do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), instituído pela Lei no 10.433, de 24 de abril de 2002, poderá optar por regime especial de tributação, relativamente à contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

§ 1º A opção pelo regime especial referido no caput:

I - será exercida mediante simples comunicado, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - produzirá efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do mês subsequente ao do exercício da opção.

§ 2º Para os fins do regime especial referido no caput, considera-se receita bruta auferida nas operações de compra e venda de energia elétrica realizadas na forma da regulamentação de que trata o art. 14 da Lei no 9.648, de 27 de maio de 1998, com a redação dada pela Lei no 10.433, de 24 de abril de 2002, para efeitos de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os resultados positivos apurados mensalmente pela pessoa jurídica optante.

§ 3º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica optante poderá deduzir os valores devidos, correspondentes a ajustes de contabilizações encerradas de operações de compra e venda de energia elétrica, realizadas no âmbito do MAE, quando decorrentes de:

I - decisão proferida em processo de solução de conflitos, no âmbito do MAE, da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) ou em processo de arbitragem, na forma prevista no § 3º do art. 2º da Lei no 10.433, de 24 de abril de 2002;

II - resolução da Aneel;

III - decisão proferida no âmbito do Poder Judiciário, transitada em julgado; e

IV - (VETADO)

§ 4º A dedução de que trata o § 3º é permitida somente na hipótese em que o ajuste de contabilização caracterize anulação de receita sujeita à incidência do PIS/Pasep e da Cofins, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Sem prejuízo do disposto nos §§ 3º e 4º, geradoras de energia elétrica optantes poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor da receita auferida com a venda compulsória de energia elétrica por meio do Mecanismo de Realocação de Energia, de que trata a alínea b do parágrafo único do art. 14 da Lei no 9.648, de 27 de maio de 1998, introduzida pela Lei no 10.433, de 24 de abril de 2002.

§ 6º Aplicam-se ao regime especial de que trata este artigo as demais normas aplicáveis às contribuições referidas no caput, observado o que se segue:

I – em relação ao PIS/Pasep, não se aplica o disposto nos arts. 1º a 6º;

II - em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 2002, o pagamento dos valores devidos correspondentes à Cofins e ao PIS/Pasep poderá ser feito com dispensa de multa e de juros moratórios, desde que efetuado em parcela única, até o último dia útil do mês de setembro de 2002.

§ 7º (VETADO)

A Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, disciplinando a matéria no período de formalização da consulta, prevê:

DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Art. 724. A pessoa jurídica integrante da CCEE, instituída pela Lei nº 10.848, de 2004, sucessora do MAE, instituído pela Lei nº 10.433, de 2002, poderá optar por regime especial de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente às operações do mercado de curto prazo (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 4º, caput, e art. 5º, caput e § 4º).

§ 1º A contabilização e a liquidação no mercado de curto prazo serão realizadas no máximo em base mensal (Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004, art. 57, § 6º, com redação dada pelo Decreto nº 9.143, de 22 de agosto de 2017, art. 2º).

§ 2º A opção pelo regime especial referido no caput (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 1º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 5º, § 4º):

I - será formalizada por meio de Termo de Opção dirigido à RFB, conforme modelo constante do Anexo XXV; e

II - produzirá efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do mês subsequente ao do exercício da opção.

§ 3º O Termo de Opção será apresentado à RFB por meio do Portal e-CAC, disponível no site da RFB na internet referido no caput do art. 342.

§ 4º À vista do Termo de Opção de que trata o inciso I do § 2º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá ADE reconhecendo a opção pelo regime especial de que trata este artigo.

§ 5º **Aplicam-se ao regime especial de que trata este artigo as normas referentes ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins** de que trata o Livro II da Parte I (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 6º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso X, e art. 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 5º, § 4º).

§ 6º **As receitas de agente da CCEE comercializador de energia elétrica não incluídas no regime especial de que trata este artigo deverão ser tributadas no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 6º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso X, e art. 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43).

Art. 725. Para fins do regime especial de que trata o art. 724, considera-se receita auferida nas operações de compra e venda de energia elétrica realizadas na forma prevista no Decreto nº 5.177, de 12 de agosto de 2004, que regulamenta o disposto no § 2º do art. 4º da Lei nº 10.848, de 2004, para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os resultados positivos apurados mensalmente pela pessoa jurídica optante (Lei nº 9.648, de 1998, art. 14; Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 2º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 4º, § 2º, art. 5º, § 4º e art. 11).

§ 1º Os resultados positivos a que se refere o caput correspondem aos valores a receber, mensalmente, decorrentes:

I - no caso da pessoa jurídica geradora:

- a) de geração líquida de energia elétrica; e
- b) de ajuste mensal de excedente financeiro; ou

II - de excedentes de energia adquirida por meio de contratos bilaterais, no caso da pessoa jurídica comercializadora.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I do § 1º, geração líquida de energia elétrica corresponde à quantidade de energia alocada, segundo os controles do CCEE, à pessoa jurídica geradora, que não tenha sido objeto de venda sob contratos.

Art. 726. Na determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica optante de que trata o art. 724 poderá excluir os valores devidos, correspondentes a ajustes de contabilizações encerradas de operações de compra e venda de energia elétrica, realizadas no âmbito da CCEE, quando decorrentes de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 3º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 4º, § 5º, e art. 5º, § 4º):

I - decisão proferida em processo de solução de conflitos, no âmbito da CCEE, da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL ou em processo de arbitragem, na forma prevista no § 5º do art. 4º da Lei nº 10.848, de 2004;

II - resolução da ANEEL; ou

III - decisão proferida no âmbito do Poder Judiciário, transitada em julgado.

Parágrafo único. A exclusão prevista no caput será permitida somente na hipótese em que o ajuste de contabilização caracterize anulação de receita sujeita a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.848, de 2004, art. 5º, § 4º).

Art. 727. As geradoras de energia elétrica, optantes pelo regime especial de tributação de que trata o art. 724, poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor da receita auferida com a venda compulsória de energia elétrica por meio do Mecanismo de Realocação de Energia de que trata o inciso II do § 5º do art. 1º da Lei nº 10.848, de 2004 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 5º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 1º, caput, inciso VIII e § 5º, inciso II, art. 5º, § 4º e art. 11). (grifou-se)

Sobre o tema foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 104/2020

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. MAE. CCEE. GERADORAS. BASE DE CÁLCULO. MERCADO DE CURTO PRAZO. MECANISMO DE REALOCAÇÃO DE ENERGIA (MRE). DEMAIS RECEITAS.

O regime especial de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, é aplicável, mediante opção por pessoa jurídica integrante da CCEE, sucessora do MAE;

A opção pelo referido regime especial implica, para o agente integrante da CCEE que exerceu a opção, a partir do mês subsequente, aplicação das regras a ele inerentes em relação a todas as suas operações no Mercado de Curto Prazo, abrangendo todas as suas compras e todas as suas vendas de energia elétrica nesse segmento;

Apenas as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE é que podem ser submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, considerando-se o estabelecido no art. 47, § 6º, inc. I, da Lei nº 10.637, de 2002;

Às demais receitas, inclusive aquelas auferidas no âmbito do ACR e do ACL, aplicam-se as normas gerais previstas na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep, do que decorre, como regra, o regime de apuração não cumulativa;

É vedada, na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep no âmbito do regime especial de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, a

dedução de valores decorrentes de resultado negativo das operações realizadas no mercado de curto prazo;

É vedada a apuração, pela pessoa jurídica optante pelo regime especial do art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, de créditos relacionados à aquisição de energia elétrica no âmbito do Mercado de Curto Prazo;

A exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, do valor da receita auferida com a venda compulsória de energia elétrica por meio do MRE, nos termos do § 5º do art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 661 da IN RFB nº 1.911, de 2019, só é permitida à geradora optante no âmbito do regime especial, cuja característica é a incidência cumulativa das contribuições; e

É vedada a apuração, pela pessoa jurídica optante pelo regime especial do art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, de créditos relacionados à aquisição de energia elétrica no âmbito do MRE, independentemente do regime de apuração das contribuições a que se submete a pessoa jurídica vendedora.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 270, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019

Dispositivos Legais: inciso II do § 2º do art. 3º e art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002; § 4º do art. 5º da Lei nº 10.848, de 2004; arts. 1º e 56 do Decreto nº 5.163, de 2004; art. 2º do Decreto nº 5.177, de 2003; e arts. 658 a 661 da IN RFB nº 1.911, de 2019.

Igual é o texto para a Cofins. Assim, em relação às receitas de venda de energia no âmbito do Mercado de Curto Prazo, é possível a opção pelo regime especial. Nele, a apuração será pela modalidade cumulativa. Nesta opção, não será permitido o creditamento. Fora dele, a incidência será na sistemática adotada pela empresa, no caso, pelo regime não cumulativo.

Entende-se que, sendo a venda tributada no regime não cumulativo, os gastos efetuados na contratação de energia são passíveis de creditamento, podendo ser descontados das contribuições não-cumulativas. Porém, não há opção de considerar não tributáveis as vendas de energia elétrica.

6.2 OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS: AGOSTO DE 2018.

Para o mês de agosto, foi constatada omissão de receita, lançada de ofício.

A empresa constatou o erro que gerou a divergência de informações no curso da fiscalização. Aduz:

(...) Após a intimação, a Recorrente reanalisou as informações e constatou uma falha na transmissão da EFD-Contribuições, tendo em vista que, até então, havia sido escriturada apenas uma das quatro contas de outros resultados operacionais.

127. Dessa forma, ciente da falha sistêmica, em 30/05/2022 (antes da lavratura do Auto de Infração – 13/09/2022) a **Recorrente transmitiu EFD-Contribuições Retificadora (Doc. 08 da Impugnação)**, com o saldo das quatro contas, apresentando toda a receita auferida em agosto de 2018, no valor total de R\$ 846.660,98.

(...)

Logo, o lançamento fiscal via auto de infração se mostra completamente indevido, tendo em vista que os débitos gerados em decorrência da correção da receita na EFD foram abatidos com crédito apurado no mesmo período. Isto é, não houve alteração no saldo da EFD de agosto de 2018, pois a Recorrente também indicou valor de crédito que ainda não havia sido declarado em EFD, conforme quadro resumo abaixo

Ocorre que a autuada já se encontrava sob procedimento fiscal, que inclusive analisou os créditos, tendo constatado saldo de débitos. A informação de um pretense crédito de frete de exportação não pode alterar o constatado. Deveria, então, a contribuinte, ter apresentado, inclusive no curso da fiscalização, se caso, a documentação fiscal do pretense crédito não informado antes ou aproveitado.

7 AJUSTES DE ACRÉSCIMOS DE CRÉDITO ORIUNDOS DE AÇÃO JUDICIAL

Conforme comentado ao final do item referente à nulidade, a empresa argumenta que a DRJ acrescentou explicação sobre a glosa. Entende que não poderiam ter sido alterados os valores, pois decorrentes da ação judicial, *in verbis*:

Com efeito, **ao traçar parâmetros e fundamentos que deveriam ter constado no próprio auto de infração, não há dúvidas de que decisão tangenciou completamente a nulidade suscitada em Impugnação**, confirmando a completa incompreensão dos fundamentos consignados pelo Auditor-Fiscal no TVF.

(...)

Ademais, não há que se falar em glosa de créditos, uma vez que estes foram escriturados de acordo com a legislação vigente e com base em decisão judicial transitada em julgado.

Ocorre que o contribuinte registrou ajustes de acréscimos de crédito para parte do período autuado (agosto a dezembro de 2018) com referência na ação ordinária nº 0005884-77.2007.4.03.6100. Dessa forma, a verificação era cabível. O valor do crédito não foi definido na ação judicial, mas sim o direito à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins.

No TVF, a fiscalização explicou:

No intuito de verificar a conformidade dos valores informados pela fiscalizada nos registro M110 e M510, foram utilizadas as informações contidas no registro C170, escrituradas pelo próprio contribuinte. Assim, esta fiscalização calculou as

diferenças do PIS e da Cofins, entre bases de cálculo com e sem ICMS, utilizando-se os valores de PIS e COFINS escriturados em referido registro (C170) e os valores de PIS e COFINS apurados a partir das receitas sem o ICMS (apuração com as informações contidas no registro C170, das saídas com CSTs 1, 2, 3, 4, 5 e 49). Nesta apuração, os itens, sem destaque de ICMS, bem como aqueles sem destaque de PIS e COFINS não foram considerados, uma vez que inexistente sentido em apurar diferenças nestas situações. Lista das notas fiscais consideradas, bem como a memória de cálculo encontra-se em anexo a este TVF, nomeado “Anexo III - Recálculo PIS Cofins sem ICMS na BC”.

A empresa não consegue especificar qualquer erro de cálculo, sendo que a empresa havia sido habilitada para aproveitar o crédito em Perdcomp próprio.

8 MULTA ISOLADA – EFD-CONTRIBUIÇÕES

A empresa mantém a alegação da impugnação de que foram aplicadas 11 (onze) multas. Veja-se:

143. Ademais, o acórdão combatido manteve a aplicação das onze multas por omissão de informações obrigatórias na EFD-Contribuições sob o argumento que seriam fatos geradores distintos, além de que a legislação tributária se sobreporia à penal no caso em espécie:

(...)

144. Tal argumentação, contudo, não merece prosperar. É que, justamente por serem fatos geradores distintos é que se tem a prática de ato continuado, o qual se caracteriza pela realização de diversos atos ilícitos da mesma natureza em condições semelhantes de tempo, lugar, forma de execução e propósito.

O Auto de Infração lançou:

EFD-CONTRIBUIÇÕES**INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS**

O sujeito passivo apresentou com informações inexatas, incompletas ou omitidas EFD-Contribuições, exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando na aplicação de multa, conforme relatório Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

Fato Gerador	Multa
31/01/2018	66.544,00
28/02/2018	48.170,03
31/03/2018	56.363,86
30/04/2018	60.523,39
31/05/2018	68.972,07
30/06/2018	83.600,54
31/07/2018	59.858,96
31/08/2018	69.769,02
30/09/2018	74.631,99
31/10/2018	90.330,01
30/11/2018	13.233,59

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2018 e 30/04/2018:

Art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18.

Art. 12, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18.

Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Fatos geradores ocorridos entre 31/05/2018 e 30/11/2018:

As bases de cálculo são as diferenças apuradas de omissão/informação inexata na EFD-Contribuições e as contribuições são apuradas por mês, assim também a base da multa.

Não há questionamentos sobre a base de cálculo ou oferecimento de visão alternativa sobre os valores.

Nesse caso, por entender que a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento seguiu o rumo correto, adotarei suas razões de decidir, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF:

Oras, no caso da infração cometida em comento, a contribuinte não está sendo apenas em 11 autos de infração em razão de uma mesma falta. A infração constatada – apresentação de EFD-Cs contendo informações omitidas – pode até ter a mesma base legal (natural), mas, como é de fácil percepção, os fatos geradores envolvidos (nos 11 fatos geradores questionados) são diversos, assim como suas bases de cálculos. A legislação tributária não apenas recomenda, mas determina que as multas sejam aplicadas isoladamente, em face de cada fato gerador ocorrido.

(...)

Portanto, de acordo com o CTN, e acompanhando regras de interpretação, a norma especial tributária, que possui regramento próprio para as obrigações tributárias (acessórias e principal), afasta normal geral penal (que é estranha aos ditames constitucionais da tributação). **A Constituição não deixa dúvidas e é**

expressa que a matéria tributária relacionada às obrigações tributárias (principais ou acessórias, conforme o CTN), lançamentos tributários e créditos tributários serão tratados por lei complementar, ou seja, há reserva constitucional para a espécie de Lei Complementar para esses fins específicos tributários.

Também se observa que a inobservância da obrigação tributária acessória (informar) se converte em obrigação tributária principal quanto à penalidade aplicável.

(...)

A falta de prejuízo ao erário não é motivo para o afastamento da multa, já que este não é um quesito a ser valorado para a aplicação da mesma, basta a omissão, independentemente de prejuízo, para que reste configurada referida infração.

No mais, com relação a princípios, como razoabilidade e não confisco, cabe citar a Súmula do Carf:

Súmula CARF nº 2 - Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Mantida a multa.

9 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, e quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação aos gastos com empilhadeiras e com pallets utilizados no transporte de produtos.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR