MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.720587/2021-18**
ACÓRDÃO	3102-003.023 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FURNAS - CENTRAIS ELETRICAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF (art. 16 c/c art. 17 do Decreto n. 70.235/72).

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.VEDAÇÃO.

DOCUMENTO VALIDADO

O art. 3º, § 2º, II, da Lei n° 10.833/03, introduzido pela Lei n° 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

DESPESAS DE IPTU. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de IPTU não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF (art. 16 c/c art. 17 do Decreto n. 70.235/72).

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.VEDAÇÃO.

O art. 3º , § 2º, II, da Lei n° 10.833/03, introduzido pela Lei n° 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

DOCUMENTO VALIDADO

DESPESAS DE IPTU. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de IPTU não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer parcialmente do recurso não conhecendo da matéria com relação às argumentações sobre a despesa escriturada a título de "remuneração" em dezembro/2017, na conta contábil 4121001001, do contrato com a empresa NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA, e, no mérito, para dar parcial provimento ao recurso a fim de reverter a glosa decorrente da falta de aplicação dos percentuais de rateio proporcional sobre os custos/despesas/créditos nos meses de agosto/2017 a novembro/2017 para as despesas registradas nas contas 4141001001 (Energia adquirida para revenda), 4142 (Encargos de Uso da Rede Elétrica) e 4112001001/4112005001 (combustível convencional); ii) por maioria, para: a) manter a glosa sobre os créditos calculados sobre o IPTU, vencidas as conselheiras Joana Maria de Oliveira Guimarães e Sabrina Coutinho Barbosa; b)rejeitar a proposta de diligência do conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa para reanálise dos contratos pela auditoria fiscal. Vencidos(as) os(as)conselheiros(as) Wilson Antônio de Souza Correa e Sabrina Coutinho Barbosa; c)manter as glosas sobre o item “Despesas com serviços de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza e manutenção predial e conservação de jardins e gramados.” Vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que dava provimento ao recurso nessas rubricas; e iii) por qualidade, em não conhecer do tópico em relação à comprovação do transporte do gás natural de agosto/2017. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa, Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães por entenderem pelo conhecimento deste tópico e dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

DOCUMENTO VALIDADO

Trata-se de Auto de Infração - AI (fls. 8.517/8.534) , lavrado em desfavor do sujeito passivo em epígrafe, para constituição do crédito tributário da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP e respectiva multa proporcional em razão de insuficiência de recolhimento das contribuições, por não ter oferecido à tributação o resultado positivo da venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, além de ter descontado créditos indevidamente, relativo ao período de 01/2017 a 12/2017, nos valores abaixo

COFINS

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R$	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2960	327.956,60
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2021)		67.399,43
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		245.967,44
CONTRIBUIÇÃO	5477	32.146.443,85
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2021)		6.461.324,20
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		24.109.832,84
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		63.358.924,36

PIS

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R$	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	6656	6.977.942,53
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2021)		1.402.553,21
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		5.233.456,84
CONTRIBUIÇÃO	2986	71.057,26
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2021)		14.603,20
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		53.292,94
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		13.752.905,98

A autoridade tributária, inicialmente, relata que a "fiscalizada é sociedade de economia mista de capital fechado, concessionária de serviço público de energia elétrica, controlada da Centrais Elétricas Brasileiras SA -ELETROBRAS, e atua na geração, transmissão e comercialização de energia elétrica na região abrangida pelo Distrito Federal e pelos estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Paraná, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Tocantins, Rondônia, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Ceará e Bahia".

Destaca ainda que a ação fiscal teve "por escopo o exame da apuração da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS dos períodos de Janeiro/2017 a Dezembro/2017, bem com a constituição e exigência de ofício de eventual crédito tributário daí decorrente", conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal -TVF (fls. 8.490/8.516), parte integrante do AI.

DOCUMENTO VALIDADO

No curso da fiscalização, a autoridade tributária intimou o contribuinte a apresentar o seguinte:

-planilhas demonstrativas da apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS;

-planilhas demonstrativas da apuração de quatro das cinco espécies de créditos descontados das contribuições devidasl, quais sejam, dos créditos relativos a "Aquisições de Bens Utilizados como Insumos", "Aquisições de Bens para Revenda", "Aluguéis de Prédios" e às "Despesas de Energia Elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor", relativamente aos meses para os quais o detalhamento da apuração não constou das Escriturações Fiscais Digitais do PIS e da COFINS - EFD Contribuições (agosto/2017 a novembro/2017) e respectivos documentos comprobatórios; e -informações relativas à existência de eventuais ações judiciais por ela ajuizadas que pudessem vir a impactar a apuração do PIS e da COFINS no período fiscalizado

(•••)

-a descrição detalhada do processo de geração e transmissão de energia elétrica, com a identificação, em relação a cada uma de suas etapas, dos respectivos serviços insumos contratados e utilizados;

-planilhas demonstrativas da apuração das bases de cálculo de créditos apurados a título de "Aquisições de Serviços Utilizados como Insumos" nos períodos de apuração de agosto/2017 a novembro/2017 (para os demais períodos o detalhamento foi declarado na respectiva EFD);

-contratos firmados com as empresas NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA, CNPJ 29.212.545/0001-43, BK CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA, CNPJ 03.022.122/0001-77, e com o INSTITUTO BRASILEIRO DOS DIREITOS DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA, CNPJ 36.068.450/0001-63, que geraram as despesas cujos valores foram utilizados como base de cálculo de créditos a título de ^Aquisições de Serviços Utilizados como Insumos" e detalhamento dos respectivos valores apurados; e -esclarecimentos quantos aos motivos pelos quais o resultado positivo da venda de energia elétrica no mercado de curto prazo auferido no mês de maio/2017 não integrou as bases de cálculo do PIS e da COFINS relativas ao aludido mês.

A Auditora-Fiscal, ainda em preliminar, tece considerações sobre a legislação do PIS e COFINS, destacando o seguinte sobre a base de cálculo:

Os parágrafos 3çs desses arts. 1^ de ambas as Leis trazem especificados os respectivos valores que não devem integrar as bases de cálculo das contribuições, tais como, os relativos a receitas isentas, não alcançadas pela incidência ou sujeitas à alíquota zero e outras espécies de receita que o legislador entendeu por bem afastar da tributação.

Pela relevância para o caso sob análise, é de se destacar ainda o disposto no art. 47 da Lei 10.637/2002, que autorizou a permanência das receitas submetidas ao

DOCUMENTO VALIDADO

regime especial nele previsto na sistemática anterior de tributação do PIS e da COFINS (cum ul atividade).

(...)

6. No que diz respeito ao direito de crédito destaca o seguinte:

-No caso do crédito sobre as aquisições de bens e serviços (inciso II), que a aquisição se refira a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, proibida, como regra geral, a apuração/aproveitamento de créditos no caso de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, a exemplo, as aquisições submetidas à alíquota zero. A exceção a essa regra (parte final dos incisos II dos §§2g do art. 3g) se dá somente em relação à aquisição de bens/serviços isentos utilizados como insumo em produtos tributados pelas contribuições;

-No caso do crédito sobre aluguéis (inciso IV), que as despesas tomadas como base de cálculo do crédito se tratem efetivamente de despesas de aluguéis, não alcançando dessa forma eventuais outras despesas relacionadas ao contrato de aluguel firmado pela pessoa jurídica.

Ainda faz referência a diversos trechos do Parecer Normativo COSIT RFB ng 05/2018 e aos art. 171 e 172 da IN 1911/2019 com o objetivo de esclarecer os aspectos relacionados à essencialidade e relevância estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial 1.221.170/PR para fins de identificação dos insumos geradores de créditos do PIS e da COFINS.

Em seguida a Auditora-Fiscal passa a relatar as irregularidades identificadas, como resultado da auditoria:

Dos créditos sobre aquisições de bens insumos

A autoridade tributária constata, por meio dos registros C100 das respectivas EFD Contribuições (Doe. Créditos - por Registro na EFD e Doe. Créditos - Por Natureza da Base de Cálculo) e nas correspondentes Notas Fiscais (Doe. NF Aquisição de Gás Natural), que "a fiscalizada, no período sob fiscalização, fez diversas aquisições de gás natural, certamente para a consecução de seus objetivos, e sobre o valor dessas aquisições apurou créditos do PIS e da COFINS a título de créditos relativos a "aquisições de bens insumos" e procedeu ao desconto dos mesmos na apuração dos valores das contribuições devidas"

Afirma também que o contribuinte "ora tomou os créditos sobre o efetivo custo de aquisição do gás (custo do gás + custo do transporte na aquisição do gás), utilizando então o custo de aquisição como base de cálculo de créditos a título de "aquisições de bens insumos", e ora (meses de janeiro a março/2017) tomou os créditos segregando/separando as parcelas desse custo de aquisição, isto é, utilizando a parcela relativa ao "custo do gás" como base de cálculo de créditos a título de "aquisições de bens insumos" e a parcela relativa ao "custo do transporte na aquisição do gás" como base de cálculo de créditos a título de

DOCUMENTO VALIDADO

"aquisições de serviços insumos" (Vide planilhas "Serviços Insumos - Registro D100" e "Bens Insumos - Registro C100" do Doe. Créditos - por Registro na EFD)."

Destaca que "não obstante não se discuta a função do gás natural como insumo no processo de geração de elétrica, a apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre o valor de suas aquisições encontra óbice no disposto nos incisos II do §2g dos arts. 3gs das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, já anteriormente transcritos, que determinam a impossibilidade de creditamento sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições." Revela que no caso concreto, o art. lo da Lei 10.312/2001 determina que a receita proveniente da venda do gás natural encontrava-se, e ainda se encontra (à época da autuação), submetida à alíquota zero em relação ao PIS e à COFINS e assim fato é que não houve pagamento contribuições por quem auferiu tais receitas.

Considerando ainda o Parecer Normativo COSIT RFB 05/2018, "no caso de aquisição de bens insumos, a base de cálculo dos créditos corresponde ao custo de aquisição do bem, este composto pelo valor do bem somado aos demais gastos incorridos na sua aquisição (tais como os gastos com transporte), e, por consequência, não sendo permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, de igual modo não o será em relação aos demais gastos integrantes de seu custo de aquisição". Diante disso, também há óbice ao aproveitamento do crédito sobre o custo do transporte do gás natural.

Conclui da seguinte maneira:

"Desta forma, observada a legislação de regência da matéria, efetuamos a glosa dos créditos apurados pela fiscalizada relativamente às aquisições de gás natural, bem como a consequente constituição de ofício dos valores não recolhidos daí decorrentes.

A demonstração detalhada da apuração dos créditos glosados encontra-se nas planilhas "Glosa Bens Insumos - Gás Natural", "Glosa Serv Insumos - Gás Natural" e "Demonstrativo de Glosa - Geral" do documento "Demonstrativo Consolidado de Glosas".

O demonstrativo detalhado da apuração dos débitos exigidos de ofício encontra-se no documento "Apuração dos Valores Lançados de Ofício"."

Dos créditos sobre despesas relativas à terceirização de mão-de-obra

A autoridade tributária constatou que os contratos com as empresas NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA, CNPJ 29.212.545/0001-43, BK CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA, CNPJ 03.022.122/0001-77, e com o INSTITUTO BRASILEIRO DOS DIREITOS DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA -IBDD, CNPJ 36.068.450/0001-63, registradas na conta contábil "4121001001 -Serviços de Terceiros -Mão de Obra Contratada" referem-se em parte à "prestação de serviços de apoio técnico e administrativo nas dependências da fiscalizada, mediante o fornecimento e administração, por parte das contratadas, da mão de obra necessária para tal". Ou seja, correspondem à "prestação de serviços por mão de obra aplicada em atividades

DOCUMENTO VALIDADO

diversas da produção do bem destinado à venda (geração de energia elétrica) ou da prestação de serviços (transmissão de energia elétrica) protagonizadas pela fiscalizada".

Em razão disso, explica que "com fundamento na legislação de regência, impôs-se a glosa dos créditos relativamente a essas despesas decorrentes dos aludidos contratos que flagrantemente não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, eis que relativas a dispêndios com mão de obra aplicada em atividades (administrativas, contábeis, jurídicas, médicas etc) diversas da produção de bens destinados à venda e da prestação de serviços, a saber":

"a) Contrato da NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA: as despesas relativas à mão de obra contratada para os cargos de advogado, administrador, arquivista, ascensorista, assistente e auxiliar administrativo, assistente social, auxiliar de enfermagem, contador, economista, enfermeiro, médico, motorista, nutricionista, secretária, servente, técnico de enfermagem e zelador;

b)Contrato da BK CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA: as despesas relativas à mão de obra contratada para os cargos de administrador, assistente e auxiliar administrativo, motorista e secretária; e c)Contrato do IBDD: as despesas relativas à mão de obra contratada para os cargos de administrador, advogado, arquivista, ascensorista, assistente e auxiliar administrativo, assistente social, auxiliar de serviços gerais, contador, enfermeiro, professor de educação física, psicólogo, secretarial), técnico de contabilidade, técnico de enfermagem, telefonista e zelador.

Relata, ainda, que foram glosados os créditos apurados sobre o montante de R$1.105.399,82, referente a uma despesa escriturada a título de "remuneração" em dezembro/2017, na conta contábil 4121001001, do contrato com a empresa NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA, para os quais o contribuinte foi intimado algumas vezes a apresentar o detalhamento por cargo ocupado pela mão de obra alocada, mas nada foi apresentado.

Explica que "na ausência de tal detalhamento, tornou-se impossível verificar e atestar sem erros que o aludido valor de fato se referia a despesas que atendiam aos requisitos exigidos pela legislação para que fossem tomadas com base de cálculo de créditos a título de "serviços insumos", impondo-se desto forma a glosa dos créditos sobre eles apurados", não sendo suficientes, para fins de comprovação, as informações prestadas nas escriturações contábeis e fiscais pelo contribuinte.

Diante destes aspectos e com referência a trechos do Parecer Normativo COSIT RFB 05/2018 e aos §4$ do art. 161, c/c os inc. VII, VIII do § 2* do art. 171 da IN RFB 1.911/2017, conclui que impôs-se a glosa dos créditos em análise. O detalhamento dessa glosa encontra-se na planilha "Glosa Crédito Nao Comprovado" do Doe. "Demonstrativo Consolidado de Glosas" e o "o demonstrativo detalhado da apuração dos débitos exigidos de ofício encontra-se no documento "Apuração dos Valores Lançados de Ofício"".

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Dos créditos sobre despesas com serviços de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza e manutenção predial e conservação de jardins e gramados

A Auditora-Fiscal explica que "sequer é preciso adentrar no detalhamento dos processos de geração/transmissão de energia elétrica para que se possa afirmar sem sombra de dúvidas que serviços de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza e manutenção de prédios e conservação de jardins e gramados nao se tratam de elementos estruturais e inseparáveis desses processos, ou dos quais dependa intrínseca e fundamentalmente o bem produzido (energia elétrica), e daí logo se conclui que tais serviços nao atendem ao critério da essencialidade para serem considerados insumos e que, portanto, os valores das despesas a eles relativas não podem ser tomados como bases de cálculo dos créditos do PIS e da CO FINS." Complementa que somente se permite a "apuração de créditos das contribuições em relação aos "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", condição esta devidamente reconhecida pelo E. STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR." Em razão disto, conclui que foi realizada a "glosa dos créditos apurados pela fiscalizada a título de "aquisições de serviços insumos" sobre os valores das despesas de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza e manutenção de prédios e conservação de jardins e gramados escrituradas nas contas "4121001001 - Serviços de Terceiros Mão de Obra Contratada", "4121002001 - Serviços de Terceiros-Manut.Conserv.de Edificações", "4121006001 - Serviços de Terceiros-Manut.Conserv.Outras Instai.Benf." e à constituição de ofício dos débitos daí decorrentes".

O detalhamento encontra-se nas planilhas "Serviços Insumos - Recep e Exped", "Serviços Insumos - Apoio Admin", "Serviços Insumos - Limp Predial" e "Serviços Insumos - Jardins e Gramados" do Doe. "Detalhamento - Despesas - Serviços Insumos Glosados" e a consolidação das glosas foi demonstrada na "Glosa Serv Insumo - Recep e Exped", "Glosa Serv Insumo - Apoio Admin", "Glosa Serv Insumo - Limp Predial", "Glosa Serv Insumo - Jardins Gramados" e "Demonstrativo de Glosa - Geral" do documento "Demonstrativo Consolidado de Glosas".

Dos créditos sobre despesas de aluguel

A autoridade tributária detalha que "foram glosados aqueles apurados sobre os pagamentos, realizados pela fiscalizada na qualidade de locatária de imóveis, relativos ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) devido pelas locadoras dos imóveis alugados (Registros em destaque na Planilha "Aluq de Prédios - Registro F100" do Doe. "Créditos - Por Registro na EFD"xDocs. Comprovantes Pagto. IPTU)."

Aduz que "inexiste amparo legal a possibilitar a extensão do creditamento para alcançar outras espécies de despesas, diversas das despesas de aluguel, eventualmente havidas em função dos contratos firmados, tais como as relativas ao pagamento do IPTU devido pelas locadoras dos imóveis alugados, sob pena de

se estar a permitir o indevido alargamento das hipóteses de creditamento estabelecidas pela lei."

O detalhamento dos valores glosados, por mês e por lançamento contábil, encontra-se na Planilha intitulada "Alug de Prédios - Registro F100" do Doe. "Créditos - Por Registro na EFD".

Da falta de aplicação dos percentuais de rateio proporcional dos custos/despesas/créditos nos meses de agosto/2017 a novembro/2017

A Auditora-Fiscal constatou que o contribuinte deixou de aplicar os respectivos percentuais de rateio proporcional, nos meses de agosto/2017 a novembro/2017, a que aludem os §§8º do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003 , "o que gerou como consequência indevida redução nos valores das contribuições devidas." A apuração dos percentuais de rateio foi demonstrada no Doe. "Item 4-Planilha Rateio Receita Bruta" fornecida pelo contribuinte.

Relata que o contribuinte adotou o procedimento previsto em lei no decorrer do ano-calendário sob fiscalização, exceto em relação aos períodos de apuração de agosto/2017 a novembro/2017. Em razão disso, foram apuradas e detalhadas as glosas conforme as planilhas em relação aos períodos de apuração de agosto/2017 a novembro/2017.

Da falta de tributação do resultado positivo da venda de energia elétrica no mercado de curto prazo

Inicialmente, a autoridade tributária relembra que parte das receitas auferidas estão sujeitas à tributação pelo regime especial trazido no art. 47 da Lei 10.637/2002, na forma do previsto em seus parágrafos 2º e 6º e no art. 10, inciso X, da Lei 10.833/2003.

Historia que a composição desse resultado positivo tributável no âmbito do regime especial foi dada pelo art. 21 da IN SRF 247/2002 e que tal regramento passou a constar da vigente IN RFB 1.911/2017, art. 658. Aduz que tal normativo deixou claro que a opção pelo regime especial de tributação se aplica somente às operações de compra e venda de energia realizadas no mercado de curto prazo, determinação trazida pela Lei 10.848/2004 , e que a tributação ocorre pelas regras da 47 da Lei 10.637/2002 cumulatividade do PIS e da COFINS, às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, e sem a possibilidade de descontos de créditos.

A Auditora-Fiscal explica o seguinte:

Em resposta a essa segunda intimação (resposta datada de 23/09/2020), a fiscalizada veio a esclarecer então que a base de cálculo a esse título - resultado positivo - seria na verdade apurada a partir do confronto entre o saldo da mencionada conta de receita de venda de energia elétrica no mercado de curto prazo (conta contábil 3110400101) e o montante do lançamento efetuado na respectiva conta de despesas (conta contábil 4140001001) relativo ao efetivo registro dos custos com a compra da energia elétrica naquele mercado, esses

DOCUMENTO VALIDADO

escriturados na contabilidade pelo débito na conta de despesa no montante da fatura emitida pela CCEE referente à compra da energia, sob histórico contábil "contabilização da pré-fatura CCEE". conforme Razões Contábeis que anexou como prova, e que os demais lançamentos correspondiam ao registro de estimativas de compra ou à reversão desse tipo de registro e assim deveriam ser ignorados, (grifei)A partir da auditoria realizada, "verificou-se que nos meses de fevereiro/2017 e junho/2017 houve efetivamente resultado positivo decorrente das operações de compra e venda de energia elétrica no mercado de curto prazo, nos montantes a seguir detalhados, que deixou de ser tributado espontaneamente pela fiscalizada, impondo-se, pois, a exigência de ofício dos respectivos valores devidos a título de PIS e de COFINS: "

Discriminação/VALOR	FEVEREIRO 2017		JUNHO 2017	
	Valor	D/C	Valor	D/C
(a) Conta 3110400101 - Receita	3.713.980,32	C	7.217.906,24	C
(b) Conta 4140001001 - Despesa*	0,00	D	0,00	D
(c)Base de Cálculo PIS/COFINS - Resultado Positivo - (a) - (b)	3.713.980,32		7.217.906,24	
(d) PIS Devido - (c) x 0,65%	24.140,87		46.916,39	
(e) COFINS Devida - (c) x 3%	111.419,41		216.537,19	

*Valor do lançamento a débito ref. à contabilização da pré fatura CCEE relativa aos custos com a compra de energia elétrica. Vide Razões Contábeis.

A Auditora-Fiscal ainda constata o seguinte:

"Ainda, em virtude da apuração desses resultados positivos nos meses de fevereiro/2017 e junho/2017, verificou-se acréscimo no montante relativo às receitas cumulativas auferidas nesses meses e, com isso, necessidade de reapuração dos respectivos percentuais de rateio dos créditos da não cumulatividade, na forma do disposto no §82, inciso II, do art. 3^ da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Reapurados os percentuais de rateio, restou identificada indevida apuração e desconto de créditos, o que veio a gerar a glosa detalhada na planilha "Glosa Rateio Fev e Jun 2017" do documento "Demonstrativo Consolidado de Glosas"."

Das retenções na fonte deduzidas dos valores das contribuições devidas.

A autoridade tributária constata que "a fiscalizada deduziu, das contribuições devidas, valores relativos a retenções na fonte de PIS e COFINS por ela sofridas no decorrer do ano sob fiscalização (Registros F600 - Contribuição Retida na Fonte das respectivas EFD c/c planilha 'VIS COFINS - Apuração da Fiscalizada" do Doe. "Apuração dos Valores Lançados de Ofício") e que esses valores deduzidos foram maiores do que aqueles que constam, a mesmo título, das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF em que a mesma figura como beneficiária de rendimentos (Doe. "DIRF como Beneficiária - AC 2017"), procedemos ainda a glosa dos valores então deduzidos que superaram aqueles confirmados nas respectivas DIRF." Complementa o seguinte:

DOCUMENTO VALIDADO

"O detalhamento dos valores retidos no decorrer do ano-calendário de 2017 constantes das DIRF encontra-se na planilha "Retenções na Fonte conf DIRF" do Doe. "Apuração dos Valores Lançados de Ofício", anexado ao presente Termo de Verificação Fiscal. Tais valores foram integralmente deduzidos na apuração dos valores dos débitos exigidos de ofício."

Da Impugnação

Cientificado do AI em 29/04/2021, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 8550/8577 , em 31/05/2021, com as seguintes razões de defesa, em síntese:

Preliminarmente, alega que sua impugnação é tempestiva, considerando a contagem de 30 dias entre a data de ciência e a data em que apresentou sua irresignação. Em seguida, estrutura sua impugnação da seguinte forma:

Das glosas dos créditos com insumos

Historia, inicialmente, sobre o regime da não-cumulatividade do PIS e COFINS e sobre a possibilidade de apropriação de créditos sobre insumos. Explica que o conceito de insumos é aberto e pode abarcar diversas significações, razão de inúmeros debates entre Fisco e contribuintes.

Tal fato culminou no RESP 1.221.170/PR/STJ que determinou que 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, distanciando da interpretação pretendida pela Receita Federal, forjada para a realidade estritamente industrial e que guardava pertinência com o conceito de insumo assentado na legislação do IPI.

Cita diversos doutrinadores e jurisprudência do CARF sobre a possibilidade de apropriação de créditos sobre insumos, que alcançariam gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada, tudo para sustentar a hipótese de que a autoridade fiscal incorreu em impropriedade ao desconsiderar créditos decorrentes de insumos relevantes e essenciais utilizados pelo contribuinte para a aplicação na sua atividade produtiva.

A seguir discorre a respeito de cada insumo que teve seu crédito indevidamente glosado:

Créditos sobre os custos de aquisição de gás natural e o respectivo transporte

Afirma que "a Impugnante adquire, junto à Petrobras, gás natural para ser utilizado no processo de geração de energia da Usina de Santa Cruz, única termoelétrica atualmente despachada.

Defende que, embora a motivação da glosa seja em razão da receita proveniente da venda do gás natural encontrar-se submetida à alíquota zero em relação aos tributos em comento, vedando-se o creditamento pela adquirente, a aquisição de insumos, sejam eles isentos ou sujeitos à alíquota zero, não impedirá o

DOCUMENTO VALIDADO

aproveitamento de crédito, vez que este não está vinculado à tributação na etapa anterior.

Sustenta sua tese na jurisprudência do STJ REsp n. 1.051.634/CE e RESP 1.259.343 -AM, que neste último julgado determina o seguinte, conforme transcrição de sua impugnação:

'logo, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e COFINS na aquisição de bens e serviços provenientes de empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus. Dessarte, forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e COFINS pretendidos, quer porque se enquadra na exceção prevista nos arts. 3?, § 2?, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que disciplina a vedação ao creditamento, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre a operação realizada anteriormente.

Relata que "o fisco, partindo da premissa da impossibilidade da utilização de créditos sobre os custos de aquisição de insumo adquirido em operação sujeita à alíquota zero, glosou também os custos com o transporte do gás natural, entendendo que igual sorte assiste aos demais custos inerentes à aquisição.

Defende que direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação, e que o transporte é uma operação autônoma em relação à aquisição do gás natural, paga à outra pessoa jurídica (transportadora), e sujeita à sistemática de incidência da não-cumulatividade.

Cita jurisprudência do CARF que sustenta sua tese, em diversos julgados. Transcrevo trecho de sua impugnação:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art 8g da Lei n.Q 10.625/2004.

Recurso Voluntário Provido

(Processo n? 16349.000483/2010-21 Acórdão n? 3402-005.596 - 4* Câmara/2Q Turma Ordinária. Sessão de 26 de setembro de 2018) (g.n.)"

Créditos sobre despesas relativas à terceirização de mão de obra (conta 4121001001)

Afirma que o relacionamento com a empresa BK Consultoria e Serviços LTDA (doe. 03), trata-se de contratação de terceirizados para atuar em áreas cruciais ao desenvolvimento da atividade econômica da Contribuinte. Diz que, embora não

DOCUMENTO VALIDADO

sejam serviços técnicos, são relevantes e essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da Companhia, característica esta que se revela ainda mais cristalina em razão das diretorias envolvidas, quais sejam, de operação e manutenção e de negócios.

Créditos sobre despesas relativas à manutenção e conservação de edificações (conta 4121002001)

Defende que as referidas glosas ocorreram em desconformidade com o conceito de relevância e essencialidade sedimentado pelo STJ e, inclusive, em contramão ao estabelecido no Parecer Normativo Cosit/RFB no 05/2018, que considera tais serviços como necessários ao funcionamento ordinário dos ativos produtivos da empresa. Junta ao processo os contratos (doe.04).

Cita julgado do CARF, no âmbito do PAF 16682.720892/2017-23, que reativou os créditos da Impugnante constantes desta conta, por entender o seguinte:

"Por outro lado, os itens lançados na conta contábil "4121002001 - Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações", por destinarem-se à manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização das instalações de FURNAS, devem ser considerados insumos geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, já que necessários ao funcionamento ordinário dos ativos produtivos da empresa, conforme entendimento firmado no Parecer Normativo Cosit/RFB no 05/2018." (g.n.)

Créditos sobre despesas relativas aos serviços de manutenção de áreas verdes (conta 4121006001)

Neste tópico, o contribuinte explica o seguinte:

Como se afere dos contratos anexos (doc.06), os itens constantes desta conta referem-se à manutenção necessária realizada em áreas gramadas em que estão instaladas as torres e linhas de transmissão, nas áreas de usinas, subestações e barragens, sendo contratos de serviços contínuos, tamanha a relevância.

A referida limpeza e manutenção é essencial para a segurança das áreas em que estão instaladas as linhas de transmissão, usinas e subestações de energia elétrica, inclusive para evitar focos de incêndio que, caso atinjam a rede de transmissão, podem acarretar um apagão em nível nacional, uma vez que o maior sistema de linhas de transmissão do país pertence a Furnas, através do qual passa mais 40% de toda a energia produzida no Brasil.

Destaca dois exemplos de contratos firmados, juntados ao processo:

Ajuste firmado por Furnas com a empresa A.A.R.C Prestação de Serviços LTDA, que dentre outros serviços essenciais, possui como objeto a poda sob rede elétrica:

DOCUMENTO VALIDADO

CLÁUSULA 1ª - OBJETO

Prestação de serviços, por empresa especializada, de manutenção de áreas verdes, serviços de jardinagem, poda sob rede elétrica e varredura de vias de acesso nas áreas industrial e urbana da Divisão de Operação de Funil e Cachoeira (Usina de Funil), em Itatiaia / RJ, sob o regime de empreitada por preço unitário.

O contrato assinado entre a Impugnante e a empresa EGVAN Comércio e Serviços Ltda. - ME, que trata de conservação de barragem de usina hidrelétrica:

CLÁUSULA 1ª - OBJETO

Constitui objeto deste TERMO CONTRATUAL a contratação de empresa especializada na prestação de serviços de corte, rastelamento e retirada de grama nos taludes da barragem da Usina Hidrelétrica de Itumbiara, no município de Araporã – MG.

Aduz que "contratação desses serviços é essencial e relevante para a operação das linhas de transmissão, subestações e usinas, representando verdadeira obrigação imposta pelo Poder Concedente ao Concessionário de serviço público, devendo tais valores serem considerados despesas aptas a gerarem crédito de PIS e COFINS para a Companhia/'

Créditos sobre despesas de aluguel - IPTU

Afirma que toma crédito sobre despesas de aluguel, incluído o IPTU devido por força de contrato. Relata que o STJ possui entendimento pacífico de que o fundamento jurídico do dever do locatário pagar o IPTU não é de natureza tributária, mas cível, decorrente de previsão expressa de cláusula contratual (doe.07).

Cita jurisprudência do CARF (Acórdão 3301-004.483 - 3^ Câmara / 1^ TO/3^ SEJUL, de 22 de março de 2018) que sustenta sua tese:

"NÃO- CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL. POSSIBILIDADE.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de "IPJU das lojas alugadas com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõe, neste caso, as despesas de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica", podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente/' (g.n.)

Falta de aplicação dos percentuais de rateio proporcional dos custos/despesas/créditos nos meses de agosto/2017 a novembro/2017

Alega que para todo o ano calendário de 2017 aplicou-se os percentuais de rateio proporcional sobre os custos que são inerentes a todos os seguimentos de exploração da Companhia, seja geração, transmissão ou comercialização.

Defende que os custos exclusivos de um segmento específico, como, por exemplo, compra de energia para revenda, encargos de uso da rede, ligados exclusivamente

DOCUMENTO VALIDADO

à Geração, não se sujeitam ao critério em comento. Junta aos autos a planilha já apresentada à fiscalização para fins de comprovação (doc.9).

Falta de tributação do resultado positivo da venda de energia elétrica no mercado de curto prazo

Sustenta que houve equívoco da fiscalização na apuração do resultado positivo nos meses de fevereiro/2017 e junho/2017. Afirma que no cálculo do montante tomou-se por base exclusivamente as receitas dos meses em questão, sendo que o resultado positivo decorre do confronto de receitas superiores às despesas incorridas, incidindo sobre ele a tributação.

Demonstra por meio de razões das contas contábeis "3110400101 - Curto Prazo Fat.Spot" e "4140001001 - E.comprada p/Ver. CP" que "em fevereiro a receita foi na ordem de 4 milhões, enquanto as despesas somaram mais de 13 milhões. Já em junho, a receita foi de 7 milhões e a despesa superou os 8 milhões. Ver transcrição abaixo:

Nº conta 3110400101 Curto Prazo Fat.Spot
Empresa FCE1 Furnas Centrais Eletricas
Exercício 2017
Exibir outras caracts.
Todos os documentos em moeda * Moeda exibição BRL Moeda da

Período	Débito	Crédito	Saldo	Saldo acumulado
Transp.saldo				
1	6.163.878,80	29.643.878,80	23.480.000,00-	23.480.000,00-
2	27.638.996,62	31.352.976,94	3.713.980,32-	27.193.980,32-
3	27.193.980,32	27.193.980,32		27.193.980,32-
4				27.193.980,32-
5		5.818.731,49	5.818.731,49-	33.012.711,81-
6	5.785.381,37	13.003.287,61	7.217.906,24-	40.230.618,05-
7	12.994.309,08	12.994.309,08		40.230.618,05-
8				40.230.618,05-
9		1.373,92	1.373,92-	40.231.991,97-
10		28.863.967,52	28.863.967,52-	69.095.959,49-
11	28.863.967,52	31.781.375,26	2.917.407,74-	72.013.367,23-
12	68.247.407,74	138.389.933,82	70.142.526,08-	142.155.893,31-
13	142.155.893,31		142.155.893,31	
14				
15				

Nº conta 4140001001 E.comprada p/Rev.CP
Empresa FCE1 Furnas Centrais Eletricas
Exercício 2017
Exibir outras caracts.
Todos os documentos em moeda * Moeda exibição BRL Moeda da

Período	Débito	Crédito	Saldo	Saldo acumulado
Transp.saldo				
1				
2	26.720.000,00	13.360.000,00	13.360.000,00	13.360.000,00
3	88.540.153,21	50.966.775,05	37.573.378,16	50.933.378,16
4	123.372.832,74	87.153.105,45	36.219.727,29	87.153.105,45
5	75.609.727,29	85.161.268,83	9.551.541,54-	77.601.563,91
6	50.178.458,46	41.948.458,46	8.230.000,00	85.831.563,91
7	56.491.435,14	32.360.717,57	24.130.717,57	109.962.281,48
8	144.410.771,99	109.833.307,83	34.577.464,16	144.539.745,64
9	172.426.801,01	167.210.988,03	5.215.812,98	149.755.558,62
10	86.747.438,94	87.167.438,94	420.000,00-	149.335.558,62
11				149.335.558,62
12				149.335.558,62
13		149.335.558,62	149.335.558,62-	
14				
15				

DOCUMENTO VALIDADO

Diante disso, conclui que não há qualquer valor a se pagar a título de PIS/COFINS, bem como não há necessidade da reapuração dos percentuais de rateio.

Das retenções na fonte deduzidas dos valores das contribuições devidas

Explica que "em momento algum durante a fiscalização a Impugnante foi intimada a apresentar documentos comprobatórios das retenções sofridas, sendo surpreendida com a autuação neste ponto". Afirma ainda que "a Impugnante registra em seu sistema SAP a entrada de faturas/notas fiscais, e apenas lança as retenções sofridas e o montante líquido que ingressou na conta corrente. Se há divergência entre as informações, cabe ao responsável pelo recolhimento, comprovar que efetuou pagamentos menores e, portanto, reteve menos imposto."

Informa que as retenções sofridas no ano de 2017 estão corretas. Alega que para a extração de relatórios do SAP, com todas as informações necessárias, "foi preciso acionar consultoria especializada para extraí-lo, sendo impossível, no prazo da impugnação (lembrando que esta questão nao foi objeto da fiscalização), concluir o trabalho."

Em razão disso, para o momento junta telas do sistema SAP relativas ao CNPJ 00.357.038/0001-16, no que se demonstra que as retenções registradas de PIS e COFINS nos pagamentos realizados por esse CNPJ, por exemplo, somam R$ 2.563.536,67, enquanto em sua DIRF foi declarado o montante de R$ 5.003,73.

Do pedido

Pelo exposto, pede acolhimento de suas razões de defesa, reconhecendo a improcedência dos lançamentos de ofício e determinando a extinção dos respectivos créditos tributários.

Requer ainda "realização das diligências e produção de todos os meios de prova admitidos em direito que se façam necessários à formação da convicção dos Eméritos Julgadores." Por fim destaca que "a Impugnante é uma empresa que integra o Sistema ELETROBRAS, cujo controle acionário pertence à própria União e cujos procedimentos contábeis e fiscais se pautam pelo rigoroso cumprimento das leis."

Da juntada de documentos

Destaca que a "Impugnante, seja em razão do grande volume de documentos comprobatórios, seja pela necessidade de produzir provas quanto a pontos não constantes da fiscalização, requer seja aceita a juntada posterior de documentos, precipuamente em nome dos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório."

Cita jurisprudência do CARF que preconiza: "É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei n° 9.784/1999/'

DOCUMENTO VALIDADO

(Processo n? 14098.000308/2009-74 Acórdão nº 9101-002.781- Turma Sessão de 06 de abril de 2017).(g.n.)

Realiza a juntada de documentos em 18/06/2021 (fls. 8930/8932), por meio da qual o contribuinte explica o seguinte:

Neste contexto, como a diferença mais relevante apontada referia-se às retenções realizadas pela Eletronorte (CNPJ 00.357.038/0001-16), a Impugnante entrou em contato com esta Companhia, que faz parte do mesmo grupo econômico, para alertar quanto ao ocorrido.

A Eletronorte, em resposta, explicou que os valores das retenções tinham sido declarados corretamente anteriormente, contudo, em dezembro/2020, a DIRF foi retificada e, por um equívoco, as informações de Furnas, relativas ao código 6147, foram deletadas.

Em razão da constatação do equívoco na DIRF apresentada, a Eletronorte (CNPJ 00357.038/0001-16) transmitiu, em 11.06.2021 (documento anexo), o informe de rendimentos de Furnas, declarado na DIRF retificadora, ano-calendário 2017, eliminando qualquer possível divergência.

Além disto, neste ínterim, foi possível extrair a planilha do SAP que comprova a regularidade dos valores de retenção declarados por Furnas no ano de 2017, requerendo a Impugnante a sua juntada (documento anexo).

Da diligência

No uso das prerrogativas previstas no art. 18 e art. 29 do Dec. 70.235/72, determinei a diligência para que a autoridade fiscal autuante, no exercício do seu dever funcional por força do art. 20 do Dec. 70.235/72, procedesse à coleta de provas, opinasse a respeito das provas coletadas e verificasse situações fáticas a partir de novos documentos apresentados pelo contribuinte em sua impugnação que careciam de esclarecimentos, situações antes não dirimidas por ausência de provas durante o procedimento fiscal, tudo garantindo a ampla defesa e a prevalência da verdade material, nos seguintes termos:

Dos créditos sobre despesas com conservação de jardins e gramados

72.No que diz respeito à impugnação das glosas efetuadas sobre os valores contabilizados na conta contábil 4121006001, relativas aos serviços de manutenção de áreas verdes, o contribuinte destaca a importância destes gastos para "a segurança das áreas em que estão instaladas as linhas de transmissão, usinas e subestações de energia elétrica, inclusive para evitar focos de incêndio.

73.Verifica-se que os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte demonstram que o serviço é executado em áreas em que há um possível relacionamento com seu processo produtivo, como por exemplo, Barragem Nhangapi, UHE Funil e Usina de Itumbiara, mas também há execução do serviço em locais totalmente dissociados da atividade produtiva, a exemplo da Vila

DOCUMENTO VALIDADO

Residencial, conforme informações do contrato com A.A.R.C Prestação de Serviços Ltda (fl. 8763/8829).

76. Em razão destes aspectos e em face às alegações do impugnante, é necessário que o contribuinte evidencie a correlação, destacando os aspectos da relevância ou essencialidade, se houver, de cada serviço discriminado nos contratos com o seu processo produtivo, a exemplo de "serviços de jardinagem e combate a formigas", "pintura de meio fio", "corte de grama" e outros.

Falta de tributação do resultado positivo da venda de energia elétrica no mercado de curto prazo

(•••)

79.Observando as razões contábeis (fls. 8475), constata-se que foram contabilizados sob o histórico "estimativas da CCEE", no mês de fevereiro/2017 o valor de R$ 13.600.000,00 e no mês de junho/2017 o montante de R$ 8.230.000,00, na conta contábil 4140001001 que representa as compras, cerne da defesa do impugnante.

80.Considerando que o contribuinte nao juntou aos autos qualquer documento hábil que fundamente tais contabilizações, que comprovem o efetivo custo de aquisição nos montantes em debate, mesmo que a respectiva fatura tenha sido emitida posteriormente aos lançamentos em tela, nao é possível concluir com segurança que tais registros contábeis possam ser utilizados para apuração do saldo entre as contas contábeis 3110400101 e 4140001001, mesmo que haja uma indicação de que as alegações do recorrente tenham procedência, se considerarmos o princípio contábil da competência.

81.Por isso, em face à razoabilidade de sua defesa é necessário que se faça a diligência para oportunizar ao impugnante que comprove suas alegações.

Das retenções na fonte deduzidas dos valores das contribuições devidas

82.O contribuinte junta aos autos cópia do comprovante de retenção anual, em razão da DIRF retificadora (fl. 8933) transmitida pela fonte pagadora Eletronorte (CNPJ 00.357.038/0001-16), corrigindo a ausência de informação detectada no procedimento fiscal, além de uma planilha (fl. 8934) que demonstra os valores recebidos de seus clientes e os montantes retidos de PIS e COFINS, com o objeto de reverter a glosa efetuada pela autoridade tributária.

83.A Auditora-Fiscal apurou a glosa com fundamento nos valores informados em DIRF pelas fontes pagadoras, entretanto, os documentos apresentados pelo impugnante indicam a existência de fato de valores retidos a título de PIS e COFINS na fonte. Caso sejam confirmados, deverão prevalecer para fins de dedução das contribuições devidas, mesmo gue em montantes diferentes do gue foram informados em DIRF pelas fontes pagadoras.

DOCUMENTO VALIDADO

84.Diante destes aspectos e com fundamento no art. 18 e art. 29 do Dec. 70.235/72, por se fazer necessária a diligência, encaminho para que a Unidade de origem adote as seguintes providências:

84.1 Nos termos do item 76 e observando o processo produtivo do contribuinte, na forma do Parecer Normativo COSITng 05/2018, sejam avaliados os gastos incorridos e registrados na conta contábil 4121006001 em razão dos serviços prestados exclusivamente nas unidades geradoras/distribuidoras de energia, a exemplo da Barragem Nhangapi, UHE Funil e Usina de Itumbiara, para que se apure, se houver, os custos/despesas qualificáveis como insumos geradores de créditos das contribuições.

84.2. Para fins da avaliação acima, o contribuinte deverá também apresentar quais os centros de custos utilizados nas contabilizações dos gastos em questão, a serem adotados como possível critério adicional para enquadramento no conceito de insumo, identificando aqueles que estão associados à atividade produtiva, compondo custo de produção, e os relacionados a outras atividades, dissociados, portanto, da atividade produtiva. Caso sejam apurados créditos adicionais, deverão ser elaboradas novas planilhas com o recalculo.

85.No que diz respeito ao item 80, o contribuinte deverá apresentar os documentos contábeis que fundamentaram os lançamentos por estimativa, no mês de fevereiro/2017, no valor de R$ 13.600.000,00 e no mês de junho/2017 no montante de R$ 8.230.000,00, conta contábil 4140001001, bem como as faturas, notas fiscais e comprovante de pagamento dos custos em questão. Após a análise da autoridade tributária, caso os valores sejam passíveis de dedução para fins de apuração do resultado positivo tributável, deverão ser produzidas novas planilhas com o recalculo, inclusive com os reflexos sobre os percentuais de rateio do crédito da não cumulatividade.

86.Em relação ao item 83, considerando que a dedução do PIS e COFINS retidos está condicionada à efetiva comprovação de que a fonte pagadora os descontou quando do pagamento da fatura/nota fiscal ao beneficiário (impugnante), a Unidade de origem deverá analisar as informações acostadas ao processo em razão da impugnação, bem como outras que julgar necessárias para o deslinde da questão, como por exemplo dados da contabilidade e/ou outros documentos pertinentes (notas fiscais, comprovantes de recebimento que evidencie o valor líquido das retenções, por exemplo), com o objetivo de confirmar a ocorrência de fato da retenção alegada. Caso sejam confirmadas as retenções em análise, deverão ser elaboradas novas planilhas considerando as deduções adicionais.

87.Para execução da referida diligência, a autoridade tributária poderá intimar o contribuinte para apresentar o que for necessário e adotar os procedimentos que julgar pertinentes ao deslinde da questão.

88.Após a conclusão do procedimento fiscal, deverá ser elaborado relatório conclusivo e circunstanciado acerca do resultado da diligência em apreço, produzindo-se novas tabelas com o detalhamento da infração remanescente, se

DOCUMENTO VALIDADO

houver modificação da autuação, devendo ser juntadas aos autos também em formato excel.

89.Ao final, o contribuinte deverá ser cientificado do resultado da diligência, oportunizando manifestar-se no prazo de 30 dias da ciência. Decorrido o prazo, os autos deverão retornar a esta Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 para prosseguimento do julgamento.

Em cumprimento à diligência requisitada, a autoridade tributária explica o seguinte:

A despeito de todos os prazos e prorrogações de prazo concedidos para resposta (126 dias contados desde a ciência do Termo de Início da Diligência até o final da última prorrogação concedida), o sujeito passivo não apresentou ou evidenciou a correlação requerida pela DRJ 04 entre cada serviço discriminado nos contratos e o processo produtivo da empresa, tampouco informou/destacou/demonstrou os motivos pelos quais cada serviço contratado estaria enquadrado nos critérios de relevância ou essencialidade estabelecidos pelo STJ no acórdão RESP 1.221.170/PR, e normatizados no âmbito administrativo por meio do Parecer Normativo COSIT no 05/2018, como condição para que um bem ou serviço possa ser considerado insumo gerador de créditos do PIS e da COFINS. Da mesma forma, também não apresentou o requerido detalhamento, por mês, por unidade da empresa e por centro de custo, acerca de que montante dos respectivos gastos/despesas teria composto o custo de produção dos bens/serviços vendidos e que montante estaria relacionado às outras atividades.

Em resposta às solicitações efetuadas, somente trouxe aos autos os contratos firmados com 11 (onze) das 22 (vinte e duas) pessoas jurídicas que constam como prestadoras dos serviços na respectiva conta contábil em que registradas as tais despesas (4121006001); 6 (seis) tabelas (fls. 11396/11399,11723,12069,12070,12169 e 12685) nas quais consta o número e a descrição abreviada do centro de custos referente aos contratos de 6 (seis) desses prestadores de serviços; e 5 (cinco) planilhas (fls. 12895/12898 el2911) contendo dados (número e valor) relativos às notas fiscais emitidas por 5 (cinco) daqueles 11 (onze) prestadores de serviços acima citados, dados (número e nome abreviado) dos centros de custos correspondentes a essas notas fiscais e em alguns poucos casos uma coluna intitulada "atividade produtiva" com a informação "transmissão" ou "geração", documentos esses que, a nosso ver, não atendem, nem em conteúdo nem em forma, ao que foi requerido.

Os contratos apresentados, por sua vez, vieram é a trazer a confirmação de que as despesas a ele relativas se referem à prestação de serviços de conservação de jardins/aramados/áreas verdes nas mais diversas unidades do sujeito passivo, tais como aceiro (remoção/desbaste de vegetação), aplicação de herbicidas, extirpação de ervas daninhas, capina, roçada, jardinagem e combate à formiga, corte de grama, plantio de grama, manutenção de jardins, adubação etc, como neles se pode verificar.

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Quanto ao segundo item apontado para diligência, foi solicitado, no citado Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 8958/8959), que apresentasse os documentos contábeis que fundamentaram os lançamentos por estimativa no valor de R$ 13.360.000,00, no mês de fevereiro/2017, e no valor de R$ 8.230.000,00, no mês de junho/ 2017, na conta contábil "4140001001 - Energia Elétrica comprada p/ Revenda - Curto Prazo", bem como as faturas, notas fiscais e comprovantes de pagamento dos custos que geraram tais registros, conforme requerido pela DRJ 04.

A esse respeito o sujeito passivo se limitou a apresentar o documento intitulado "Contabilização Energia Elétrica Comprada Revenda" e uma breve explanação acerca dos procedimentos adotados para o registro dessa espécie de operação, os guais seguem anexados às fls. 8997 e 9986. Nenhum outro documento acerca do assunto foi apresentado, (grifei)A autoridade tributária destaca o seguinte, no que diz respeito à glosa das deduções das contribuições retidas na fonte:

Não obstante, considerando o documento comprobatório de retenção trazido pelo sujeito passivo e tendo em vista que de fato restou verificado que em 11/06/2021, após ocorrida a ciência dos Autos de Infração e encerrado o procedimento fiscal (ciência e encerramento em 29/04/2021), a empresa ELETRONORTE, CNPJ 00.357.038/0001-16, apresentou, na qualidade de fonte pagadora de rendimentos, a DIRF retificadora cujo extrato foi anexado àsfls. 13787/13788, nela fazendo constar retenções na fonte de PIS e COFINS efetuadas em face do sujeito passivo sob o código de retenção 6147, nos valores totais anuais de R$455.629,17 (PIS) e R$2.102.903,83 (COFINS). foi efetuada a alteração da planilha de fls. 8489 (Planilha "Apuração dos Valores Lançados de Ofício") para nela então considerar a dedução relativa a tais retenções. A planilha alterada segue anexada às fls. 13789 dos presentes autos e qualquer nova alteração, tanto nessa planilha quanto em qualquer outra planilha elaborada pela Fiscalização, poderá ser facilmente efetuada pela própria autoridade julgadora, bastando que para tal faça nelas inserir os dados que entenda cabíveis, (grifei)O contribuinte, cientificado do resultado da diligência em 12/12/2022, apresentou sua manifestação em 11/01/2023, conforme trechos a seguir:

Quanto aos serviços de manutenção de áreas verdes, conta contábil 4121006001, vale destacar que, a Impugnante, baseada em critérios de relevância, razoabilidade e utilidade, diante do cenário de greve, escalada da pandemia e desestatização, apresentou os principais contratos celebrados, cuja repercussão financeira representa a maior parte do discutido, e que são aptos a demonstrar a procedência das alegações.

(...)

Certo é, como afirmado na Impugnação e demonstrado cabalmente através dos documentos acostados, os itens constantes da conta contábil em comento, referem-se à manutenção necessária realizada em áreas gramadas em que estão

DOCUMENTO VALIDADO

instaladas as torres e linhas de transmissão, nas áreas de usinas, subestações e barragens, sendo contratos de serviços contínuos, tamanha a relevância.

A referida limpeza e manutenção é essencial para a segurança das áreas em gue estão instaladas as linhas de transmissão, usinas e subestações de energia elétrica, inclusive para permitir o acesso das equipes de manutenção e reparo, assim como para evitar focos de incêndio gue, caso atinjam a rede de transmissão, podem acarretar um apagão em nível nacional, lembrando gue o maior sistema de linhas de transmissão do país pertence a Furnas, através do qual passa mais 40% de toda a energia produzida no Brasil.

Discorda do posicionamento da Auditora-Fiscal e diz que "foram elaboradas planilhas relativas a cada contrato, com a indicação de despesas individualizadas mês a mês e foi feita a devida correlação destas despesas aos centros de custos respectivos. Além disso, foram devidamente especificadas a quais atividades produtivas as despesas se referiam, sendo elas, por óbvio, em uma Companhia GT, geração (Usinas hidrelétricas, termelétricas, eólicas etc.) e transmissão (subestações, torres e linhas)".

No que diz respeito às glosas de retenção, apenas destaca que o "responsável tributário pelo recolhimento do tributo é aquele que efetua as retenções", por isso, entende que cabe a este comprovar que efetuou pagamentos menores e, portanto, reteve menos imposto.

Ato contínuo, a DRJ-04 julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. PARECER NORMATIVO Nº05/2018.

Quando o contribuinte não evidencia as razões pelas quais a realização de determinado gasto é essencial ou relevante para o seu processo produtivo, na forma do Parecer Normativo RFB/Cosit n9 05/2018 e do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ, não fica caracterizada para a referida despesa a condição de insumo gerador de créditos, não se admitindo o direito creditório.

AQUISIÇÃO DE GÁS NATURAL. INSUMO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que a receita bruta decorrente da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade (PPT), se sujeita à alíquota zero, não é permitido ao adquirente do gás natural o aproveitamento de créditos das contribuições sobre o respectivo custo de compra em razão da impossibilidade de creditamento sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, na forma dos incisos II do §2Q dos arts. 3gs das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.

DOCUMENTO VALIDADO

DESPESAS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS CONSIDERADOS INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É possível o aproveitamento de créditos sobre o pagamento de despesas com frete relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com alíquota zero, por ser considerado insumo na forma do inc. XVIII, § 19, art. 176, IN RFB n^ 2121/2022.

TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. FUNCIONÁRIOS NÃO ALOCADOS EM ATIVIDADES DE PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando não ficar comprovado pelo contribuinte que a mão de obra, contratada por meio de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, foi utilizada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, fica vedado o aproveitamento de créditos das contribuições sobre tais despesas, pois não são considerados insumos geradores de créditos na forma do Parecer Normativo RFB/Cosit n9 05/2018 e do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ.

DESPESAS ADMINISTRATIVAS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que, nos termos do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ e Parecer Normativo RFB/Cosit ng 05/2018, o parâmetro para definição se um gasto se classifica como insumo gerador de créditos do PIS e COFINS envolve a análise de relevância e essencialidade de determinada despesa para o processo produtivo ou para a prestação de serviços, exclusivamente, não se admite o direito ao crédito sobre despesas administrativas, a exemplo de serviços de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza, manutenção predial e conservação de jardins e gramados, na qualidade de insumos, pois são gastos dissociados do processo produtivo.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE ÁREAS VERDES. GASTOS COMUNS ÀS AREAS DE PRODUÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E ADMINISTRATIVAS. AUSÊNCIA DE RATEIO OU IDENTIFICAÇÃO DIRETA COM O PROCESSO PRODUTIVO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando a contratação envolve serviços executáveis nas dependências de setores relacionados à geração e transmissão de energia elétrica e administrativos, a exemplo de "serviços de jardinagem e combate de formigas", "pintura de meio fio", "corte de grama", o direito ao crédito somente é admitido sobre a parcela usufruída no processo produtivo ou na prestação de serviços, devendo o contribuinte comprovar o consumo do serviço mediante identificação direita ao processo produtivo ou à prestação de serviços ou por meio de rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit ng 05/2018, não

DOCUMENTO VALIDADO

sendo permitido o aproveitamento do crédito, quando não satisfeita a referida comprovação.

DESPESAS DE IPTU. OBRIGAÇÃO ASSUMIDA PELO LOCATÁRIO. GASTO NÃO INTEGRANTE AO PREÇO DO ALUGUEL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

A despesa com IPTU paga pelo locatário em virtude de disposição contratual, quando não integra o preço do aluguel, não se sujeita à incidência do PIS e da COFINS, e por isso não gera direito à apropriação de créditos das contribuições, por vedação do dispositivo prevista nos §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei 10.833, de 2003.

DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE. AUSÊNCIA DE DIRF PELA FONTE PAGADORA. AUSENÇÃO DE COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO PELO BENEFICIÁRIO.

Somente é admitida a dedução das contribuições retidas na fonte, quando a fonte pagadora não tenha prestado as informações em DIRF, na hipótese de o beneficiário do pagamento comprovar ter sofrido a retenção do PIS e da COFINS.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. PARECER NORMATIVO N^ 05/2018.

Quando o contribuinte não evidencia as razões pelas quais a realização de determinado gasto é essencial ou relevante para o seu processo produtivo, na forma do Parecer Normativo RFB/Cosit n9 05/2018 e do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ, não fica caracterizada para a referida despesa a condição de insumo gerador de créditos, não se admitindo o direito creditório.

AQUISIÇÃO DE GÁS NATURAL. INSUMO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que a receita bruta decorrente da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade (PPT), se sujeita à alíquota zero, não é permitido ao adquirente do gás natural o aproveitamento de créditos das contribuições sobre o respectivo custo de compra em razão da impossibilidade de creditamento sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, na forma dos incisos II do §29 dos arts. 3gs das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.

DESPESAS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS CONSIDERADOS INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É possível o aproveitamento de créditos sobre o pagamento de despesas com frete relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com alíquota zero, por ser considerado insumo na forma do inc. XVIII, § 19, art. 176, IN RFB nº 2121/2022.

DOCUMENTO VALIDADO

TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. FUNCIONÁRIOS NÃO ALOCADOS EM ATIVIDADES DE PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando não ficar comprovado pelo contribuinte que a mão de obra, contratada por meio de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, foi utilizada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, fica vedado o aproveitamento de créditos das contribuições sobre tais despesas, pois não são considerados insumos geradores de créditos na forma do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05/2018 e do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ.

DESPESAS ADMINISTRATIVAS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que, nos termos do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ e Parecer Normativo RFB/Cosit nQ 05/2018, o parâmetro para definição se um gasto se classifica como insumo gerador de créditos do PIS e COFINS envolve a análise de relevância e essencialidade de determinada despesa para o processo produtivo ou para a prestação de serviços, exclusivamente, não se admite o direito ao crédito sobre despesas administrativas, a exemplo de serviços de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza, manutenção predial e conservação de jardins e gramados, na qualidade de insumos, pois são gastos dissociados do processo produtivo.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE ÁREAS VERDES. GASTOS COMUNS ÀS AREAS DE PRODUÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E ADMINISTRATIVAS. AUSÊNCIA DE RATEIO OU IDENTIFICAÇÃO DIRETA COM O PROCESSO PRODUTIVO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando a contratação envolve serviços executáveis nas dependências de setores relacionados à geração e transmissão de energia elétrica e administrativos, a exemplo de "serviços de jardinagem e combate de formigas", "pintura de meio fio", "corte de grama", o direito ao crédito somente é admitido sobre a parcela usufruída no processo produtivo ou na prestação de serviços, devendo o contribuinte comprovar o consumo do serviço mediante identificação direita ao processo produtivo ou à prestação de serviços ou por meio de rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit ng 05/2018, não sendo permitido o aproveitamento do crédito, quando não satisfeita a referida comprovação.

DESPESAS DE IPTU. OBRIGAÇÃO ASSUMIDA PELO LOCATÁRIO. GASTO NÃO INTEGRANTE AO PREÇO DO ALUGUEL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

A despesa com IPTU paga pelo locatário em virtude de disposição contratual, quando não integra o preço do aluguel, não se sujeita à incidência do PIS e da COFINS, e por isso não gera direito à apropriação de créditos das contribuições,

DOCUMENTO VALIDADO

por vedação do dispositivo prevista nos §§ 2q e 3g do art. 3g da Lei ng 10.637, de 2002, e da Lei n^ 10.833, de 2003.

DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE. AUSÊNCIA DE DIRF PELA FONTE PAGADORA. AUSENÇÃO DE COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO PELO BENEFICIÁRIO.

Somente é admitida a dedução das contribuições retidas na fonte, quando a fonte pagadora não tenha prestado as informações em DIRF, na hipótese de o beneficiário do pagamento comprovar ter sofrido a retenção do PIS e da COFINS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 42, art. 16 do Dec. 70.235/72 JURISPRUDÊNCIA. DOUTRINA. EFEITOS As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão, com isso, não se constituem normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, regra também aplicável às teses doutrinárias ou jurisprudências, salvo as hipóteses expressamente previstas no art. 19-A da Lei 10.522/2002

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

Neste Recurso, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

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

Conforme se depreende da leitura do processo, a autuação em tela teve por base o procedimento fiscal no qual se constatou que a recorrente deixou de recolher PIS e COFINS, no ano de 2017, decorrentes de infrações de glosas de créditos descontados indevidamente e em desacordo com os preceitos legais, não tributação de receitas, falta de utilização de critério de rateio de custos/despesas/créditos e dedução a maior de PIS e COFINS retidos na fonte.

DOCUMENTO VALIDADO

A fiscalizada é sociedade de economia mista de capital fechado, concessionária de serviço público de energia elétrica, controlada da Centrais Elétricas Brasileiras SA – ELETROBRAS, e atua na geração, transmissão e comercialização de energia elétrica na região abrangida pelo Distrito Federal e pelos estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Paraná, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Tocantins, Rondônia, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Ceará e Bahia.

Em suma, as infrações que foram apontadas no relatório fiscal e lançadas nos autos de infração, referem-se a:

· Créditos sobre os custos de aquisição de gás natural;

· Créditos sobre os custos de transporte de gás natural;

· Créditos sobre contratação de mão-de-obra terceirizada;

·Créditos sobre despesas com serviços de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza e manutenção predial e conservação de jardins e gramados;

· Créditos sobre as despesas de aluguel (IPTU);

·Falta de aplicação dos percentuais de rateio proporcional dos custos/despesas/créditos nos meses de agosto a novembro de 2017;

· Falta de tributação de resultado positivo da venda de energia elétrica no mercado de curto prazo; e

· Dedução a maior de PIS e COFINS retidos na fonte.

Em julgamento ocorrido na primeira instância, foi dado provimento parcial ao recurso, julgando procedente a impugnação apresentada para excluir, tão somente, os valores relativos aos custos de transporte de gás natural e, parcialmente, as deduções dos valores de PIS e COFINS retidos na fonte com base na DIRF retificadora transmitida pela fonte pagadora Eletronorte, mantendo-se os demais aspectos do Auto de Infração.

Feitas essas breves considerações, para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se às pretensões da recorrente no mérito.

Para a solução da lide, oportuno a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual

DOCUMENTO VALIDADO

não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

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

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

> REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.
>
> No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os "bens e serviços" que integram o custo de produção.
>
> (Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)
>
> CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.
>
> O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).
>
> (Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

> **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
>
> **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g.,equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância

DOCUMENTO VALIDADO

com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF[1], com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, [2] c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

---

[1] Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)
Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.
§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.
§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.
§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.
§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.
§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.
(...)

[2] LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.
Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)
(...)
II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)
IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)
V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)
(...)

DOCUMENTO VALIDADO

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

> Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.
>
> Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.
>
> Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:
>
> a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
>
> a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";
>
> a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";
>
> b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":
>
> b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";
>
> b.2) "por imposição legal".
>
> Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que tanto o trabalho fiscal como o julgamento da DRJ se deram balizados no conceito de insumo atualmente adotado pela RFB para fins de creditamento de PIS e Cofins, que segue os parâmetros definidos pelo REsp 1.221.170/PR, os quais foram consolidados no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018. De acordo com o referido Parecer

---

§ 4o A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
§ 5o As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)
§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

DOCUMENTO VALIDADO

Normativo, a decisão proferida pelo STJ é vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Dito isso, passa-se à análise das glosas remanescentes.

Créditos sobre os custos de aquisição de gás natural

Aduz a fiscalização que, não obstante não se discuta a função do gás natural como insumo no processo de geração de elétrica, a apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre o valor de suas aquisições encontra óbice no disposto nos incisos II do §2 o dos arts. 3ºs das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, já anteriormente transcritos, que determinam a impossibilidade de creditamento sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

Em sua defesa, a recorrente diz que o gás natural adquirido da Petrobras é utilizado como insumo na geração de energia termoelétrica, posteriormente comercializada, com saída tributada pelo PIS e pela COFINS. Vide notas fiscais, anexas à Impugnação, da venda de energia da termoelétrica de Santa Cruz.

Afirma que a aquisição de insumos, independentemente de serem isentos ou sujeitos à alíquota zero, não impedirá o aproveitamento de crédito, uma vez que este não está condicionado à tributação na etapa anterior.

Cita jurisprudência do STJ sobre o tema, na qual o tribunal, no julgamento do AgInt no REsp n.1.051.634/CE, em 28.03.2017, entendeu que a disposição do art. 17 da Lei n.11.033/2004, que assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO, assentando, como corolário, a revogação tácita do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003

Conclui afirmando que restou sedimentado que o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, não estando vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e COFINS na aquisição do insumo que será utilizado na produção de bem com saída tributada.

Não assiste razão à recorrente.

A Recorrente não contesta que os insumos glosados estejam sujeitos à alíquota zero, argui que o referido dispositivo legal não veda a tomada de créditos para os bens sujeitos à alíquota zero, posto que tais bens se encontram no campo de incidência das contribuições, estando sujeita às contribuições, mas apenas por opção do legislador foi reduzida a alíquota a zero.

Como se sabe, na sistemática da não cumulatividade das contribuições, em regra, não geram créditos nesse regime as aquisições de bens ou serviços que não estavam sujeitas ao

DOCUMENTO VALIDADO

pagamento das contribuições, ou seja, não há tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada. Tal vedação consta no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, in verbis:

> Art.3º
>
> (...)
>
> **§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004**
>
> (negrito nosso)

Como cediço, o princípio da não cumulatividade tem por finalidade limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o tributo somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. A não cumulatividade se materializa por meio da previsão de creditamento das aquisições antecedentes de uma cadeia de produção/comercialização. Se não há pagamento da contribuição na etapa antecedente, pela lógica da sistemática, não há direito a creditamento, a não ser que haja um claro propósito do legislador no sentido de incentivar uma determinada atividade. Porém, mesmo nesse último caso, o benefício deve ser expressamente previsto em lei.

Observa-se que o antes citado dispositivo veda claramente a geração de crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, estando ai incluídos os produtos sujeitos alíquotas zero ou não sujeitos à incidência, sujeitos à monofasia e isentos.

No que que concerne ao art.17, da Lei nº11.033/2004, permitir o creditamento de aquisições não oneradas pelas contribuições, por ter revogado tacitamente a vedação constante do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, segue o seu conteúdo:

> Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS /PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Entendo que os dispositivos da Lei nº10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS) de vedação à apropriação de créditos de aquisições não oneradas, não foram revogados de forma tácita pela Lei nº11.033/2004, conforme fundamentos que passo a expor.

O art.17 da Lei 11.033/2004 trata de manutenção de créditos existentes, e não de criação de créditos novos.

DOCUMENTO VALIDADO

A referida lei foi resultante da conversão da Medida Provisória nº206/2004 (vigente a partir de 09/08/2004), que em seu art.16 dispôs originalmente sobre o mesmo conteúdo do art. 17 da Lei 11.033/2004, já anteriormente reproduzido.

Observa-se na Exposição de Motivos da Medida Provisória (EM nº 00111/2004 MF) explicitação quanto a natureza declaratória do dispositivo em comento, restando evidente que ele não possui qualquer natureza constitutiva:

> 19. As disposições do art. 16 **visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.**
>
> (negrito nosso)

Assim, confirmando o já afirmado anteriormente, o art.17 da Lei nº11.033/2004 não traz nenhuma hipótese nova de creditamento, mas apenas esclarece que os créditos (já previstos em lei) serão mantidos nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS /PASEP e da COFINS. Tal dispositivo apresenta claramente um caráter explicativo e não derrogador, como entende a Recorrente. Nesse sentido, se existe vedação legal expressa para apuração de apropriação de créditos na revenda ou aquisição de insumos de produtos sujeitos à tributação monofásica ou alíquota zero, logicamente, não existe crédito a ser mantido. Além do mais, o referido dispositivo se caracteriza como uma regra geral que não tem o poder de revogar dispositivo de norma especial, tal como se caracterizam aqueles presentes nas Leis nº10.833/2003 e 10.637/2002.

Nessa mesma direção, transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos de turmas do CARF que referendam o mesmo entendimento quanto a impossibilidade de creditamento na situação em comento:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008
>
> AQUISIÇÃO. VEÍCULOS NOVOS, PEÇAS E ACESSÓRIOS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO. REVENDA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.
>
> No regime não cumulativo das Contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista, o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de veículos novos sujeitos ao regime monofásico concentrado no fabricante e importador. A aquisição de veículos relacionados no art. 1º da Lei n° 10.485, de 2002, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito do PIS/COFINS, dada a expressa vedação, consoante os art. 2º, § 1º, III e art. 3º, I, "b", c/c da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.
>
> CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

> A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.
>
> (Acórdão nº 3402005.102 da 2ª turma, da 4º Câmara, da Terceira Seção, de 17 de abril de 2018, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
>
> Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008
>
> CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA ADQUIRIDOS POR COMERCIANTES ATACADISTAS E VAREJISTAS DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA DE QUE TRATAM OS §1º E 1ºA DO ARTIGO 2º DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2002. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004.
>
> É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º das referidas leis. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.
>
> (Acórdão nº 3302004.443 da 2ª turma, da 3ª Câmara, da Terceira Seção, de 07 de julho de 2017, Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede)

Dessa forma, entendo que o art. 17 da Lei nº11.033 não revogou de forma tácita ou expressa a vedação a apropriação de créditos da não cumulatividade de PIS e COFINS pelos comerciantes atacadistas e varejistas na aquisição de bens para revenda ou aquisições de bens como insumos sujeitos à incidência monofásica, prevista no artigo 3º, I, "b", combinado com os artigos 2º, § 1º, III e IV da Lei nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Assim, pelo exposto, deve ser afastada a possibilidade de creditamento sobre as aquisições de gás natural sujeitas à alíquota zero.

Créditos sobre os custos de transporte de gás natural

Com relação aos créditos sobre os custos de transporte de gás natural, a recorrente afirma que a glosa foi acertadamente revertida pelo acórdão recorrido. Em conciliação ao acórdão n.º 104-014.162, insta frisar que o transporte é uma operação autônoma em relação à aquisição do gás natural, paga à outra pessoa jurídica (transportadora), e sujeita à sistemática de incidência da não-cumulatividade.

No entanto, a recorrente informa que, muito embora o valor do frete pago no mês de agosto de 2017 não tenha sido considerado pela DRJ na reversão da glosa, vem requerer o

DOCUMENTO VALIDADO

recorrente que tal ponto seja revisto, posto que o referido Conhecimento de Transporte, CT-E 97, no valor de R$ 4.701.448,73, segue anexado. (Doc. 2)

Assim, pede a recorrente que seja aplicado o princípio da verdade material para que seja considerado o valor comprovadamente pago a título de transporte do gás natural no mês de agosto de 2017.

Pois bem, a DRJ se posicionou da seguinte forma sobre esse tema da comprovação do frete de agosto/2017:

> Desta forma, em face à mudança de entendimento da RFB, não resta mais o óbice ao direito creditório sobre o serviço de frete em questão, por isso, é pertinente o pleito do contribuinte para que seja revertida as glosas deste tema.
>
> **Ressalto que apenas a despesa de frete relativa ao mês de agosto/2017 não foi justificada por meio do Conhecimento de Transporte - CT ("não informou"), como apurado pela auditoria na tabela "Glosa Bens Insumos- Gás Natural" que consta do arquivo "Demonstrativo Consolidado de Glosas" juntado aos autos pela fiscalização, razão pela qual a glosa será mantida apenas para este período em relação aos fretes, <u>pois o contribuinte não se insurgiu quanto à ausência de comprovação constatada.</u>**
>
> (negrito nosso)

Como se constata, não foi objeto de contestação na primeira instância a falta de comprovação dos fretes de gás do mês de agosto/2017, o que representa uma clara inovação da recorrente ao trazer tal temática apenas em sede de recurso voluntário.

Assim, tal temática teve a preclusão consumada, nos termos do art.17 do Decreto nº70.235/72.

Diante do exposto, não deve ser conhecida a temática da comprovação dos fretes de gás natural de agosto/2017.

Créditos sobre despesas relativas à terceirização de mão de obra (conta Contábil 4121001001)

A fiscalização analisou cada um dos contratos ligados à terceirização de mão de obra, visando identificar em quais setores esta foi aplicada.

Após a referida análise, a fiscalização chegou a conclusão de que parte das referidas despesas não eram aplicadas nos setores de produção de energia ou prestação de serviços da empresa, não ensejando o creditamento como insumos. A seguir, a fundamentação para a glosa:

> Tendo sido verificado que parte dos créditos apurados a título de créditos sobre "aquisições de serviços insumos" se referia a despesas havidas com as empresas NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA, CNPJ 29.212.545/0001-43, BK CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA, CNPJ 03.022.122/0001-77, e com o INSTITUTO BRASILEIRO DOS DIREITOS DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA - IBDD, CNPJ 36.068.450/0001-63,

DOCUMENTO VALIDADO

registradas na conta contábil "4121001001 – Serviços de Terceiros – Mão de Obra Contratada"7, foi requerido à fiscalizada (Termo de Intimação 06 e 10) que apresentasse os contratos por ela firmados que originaram essas despesas cujos valores foram tomados como base de cálculo dos créditos.

Da análise dos contratos apresentados (Docs. Contratos e Aditamentos, trazidos com as respostas aos Termos de Intimação 06, 10 e 11, datadas, respectivamente, de 23/09/2020 07/02/2021 e 25/03/2021), verificou-se tratarem os mesmos de contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços de apoio técnico e administrativo nas dependências da fiscalizada, mediante o fornecimento e administração, por parte das contratadas, da mão de obra necessária para tal. Os cargos a serem ocupados pela mão de obra contratada foram então discriminados nos anexos "Tabela de Quadro de Empregados previstos por Nível Salarial" dos respectivos contratos.

Conforme consta dos contratos (Cláusula 10 – Preços, dos contratos NOVA RIO e BK CONSUTORIA, e Cláusula 8a - PREÇOS, do contrato IBDD), o pagamento pela prestação de serviços se daria mediante duas parcelas mensais. A primeira referente ao montante correspondente ao valor das despesas das contratadas relativas às suas obrigações legais como empregadoras da mão de obra alocada aos contratos (salário, férias, horas extras, encargos sócias etc) e a segunda relativa à remuneração contratual para as próprias contratadas, esta apurada mediante a multiplicação da quantidade de empregados alocados no mês a cada contrato pelo "preço mensal por nível" estabelecido nos anexos "Tabela de Níveis Salariais" de cada contrato.

Passo seguinte, verificado que as despesas havidas em função dos aludidos contratos e tomadas como base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS foram escrituradas na contabilidade e declaradas nas EFD por seus valores globais8, a primeira parcela dessas despesas(primeira parcela mensal do preço contratual, cláusula 10, I, e 8a, I, dos respectivos contratos) sob o histórico contábil "prestação de serviços" e a segunda parcela (segunda parcela mensal do preço contratual, cláusula 10, II, e 8a, II, dos respectivos contratos) sob o histórico contábil "remuneração"9, a fiscalizada foi novamente intimada (Termos de Intimação 07 a 9 e 11 e 12), desta feita a apresentar demonstrativos mensais detalhando/segregando os valores das despesas por cargo ocupado pela mão de obra mensalmente alocada a cada contrato.

A partir da análise comparativa entre os dados/informações declarados nos Registros F100 das EFD Contribuições10 e os dados/informações trazidos nos demonstrativos apresentados em resposta11, restou constatado que parte das despesas tomadas como base de cálculo dos créditos correspondia a dispêndios pela prestação de serviços por mão de obra aplicada em atividades diversas da produção do bem12 destinado à venda (geração de energia elétrica) ou da prestação de serviços (transmissão de energia elétrica) protagonizadas pela fiscalizada, tais como atividades contábeis, administrativas, jurídicas, médicas etc,

DOCUMENTO VALIDADO

> e, assim, que essas despesas não atendiam aos requisitos para serem consideradas despesas com aquisições de insumos geradores de créditos do PIS e da COFINS.

A recorrente argumenta que foi amplamente comprovado nos autos, tratar-se de contratação de mão-de-obra terceirizada para atuar em áreas cruciais ao desenvolvimento da atividade econômica da Contribuinte, ligadas às Diretorias de Engenharia e Operação de Furnas.

Sem razão a recorrente.

Como se observa nos autos, o auditor foi bastante criterioso na análise realizada desta rubrica, haja vista que somente houve glosa de mão de obra aplicada em setores que são estranhos à produção e prestação de serviços, a exemplo de atividades contábeis, administrativas, jurídicas, médicas etc. As glosas operadas pela fiscalização se encontram discriminadas nas planilhas juntadas aos autos (planilhas "Glosa Serv Insumo – Nova Rio", "Glosa Serv Insumo – BK", "Glosa Serv Insumo – IBDD" e "Demonstrativo de Glosa – Geral" do documento "Demonstrativo Consolidado de Glosas"), como exemplifica a abaixo discriminada, envolvendo a empresa BK Consultoria e Serviços Ltda:

Ref: Folha Salarial de Janeiro/2017
Contabilização: Fevereiro/2017

Nome	Cargo	Nivel	Municipio	Remuneração	Prestação de Serviços	Crédito Glosado	Glosa Remuneraç	Glosa Prestação de Servic	Total da Glosa
ADAIR JOSE DA CRUZ AZEVEDO	ESP EM MAN ELETROM	61	MINAÇU	2.267,88	39.706,80	não	-	-	-
ADILSON ROGERIO NAKANO	OPERADOR DE HSE	63	CACHOEIRA PAULISTA	2.406,00	18.883,83	não	-	-	-
ADRIANA MARTINS DE MELO	ENGENHEIRO	85	RIO DE JANEIRO	4.610,14	24.581,78	não	-	-	-
ADRIANA ROCHA DE FIGUEIREDO	AUX DE ADMINISTRACAO	58	FRONTEIRA	2.075,43	12.937,52	sim	2.075,43	12.937,52	15.012,95
ADRIANO PIOVESAN DE LORENZO	TEC DE NIVEL MEDIO	80	MINAÇU	3.976,75	45.369,00	não	-	-	-
AIMA SEGURA PEREIRA	OPERADOR DE HSE	66	IBIUNA	2.629,10	53.008,43	não	-	-	-
ALAN KARDEC FLAUSINO DAS NEVES	TEC DE NIVEL MEDIO	55	ARAPORÃ	1.899,31	25.754,30	não	-	-	-
ALBERTONE SATIL DAMASO	OPER SIST ELETR E TELECOM	65	ARAPORÃ	2.552,52	25.562,86	não	-	-	-
ALESSANDRA DAS NEVES BASTOS	ANALISTA DE SISTEMAS	81	RIO DE JANEIRO	4.096,05	20.840,26	não	-	-	-
ALESSANDRO MARCIO TAVARES NETO	ELETR DE LTR	66	CAMPOS	2.629,10	45.847,21	não	-	-	-
ALEX SANDRO RICARDO DE MATOS	OPERADOR DE HSE	66	RIO DE JANEIRO	2.629,10	61.320,93	não	-	-	-
ALEXANDRE ARAUJO FONTES AZEVEDO	OPERADOR DE HSE	61	CACHOEIRA PAULISTA	2.267,88	18.778,19	não	-	-	-
ALEXANDRE DE OLIVEIRA MATOS	TEC DE NIVEL MEDIO	80	RIO DE JANEIRO	3.976,75	38.326,43	não	-	-	-
ALINE DE OLIVEIRA RAMALHO	TEC DE NIVEL MEDIO	69	RIO DE JANEIRO	2.872,89	18.630,60	não	-	-	-
ALINE MAYUMI ALVES TAKAHASHI	ADMINISTRADOR	76	RIO DE JANEIRO	3.533,28	22.474,80	sim	3.533,28	22.474,80	26.008,08

A recorrente não trouxe prova suficiente aos autos para infirmar as conclusões da fiscalização, no sentido de que as atividades glosadas dos trabalhadores terceirizados eram aplicadas nas atividades de produção ou prestação de serviço.

Por certo, tais despesas glosadas não devem ser consideradas essenciais dentro do conceito de insumo, por serem aplicadas em áreas diversas do processo produtivo e prestação de serviços desenvolvidos pela autuada.

Assim, mantém-se a glosa.

Despesas com serviços de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza e manutenção predial e conservação de jardins e gramados.

Neste tópico, a fiscalização afirma que os serviços de recepção e expediente, apoio administrativo, limpeza e manutenção de prédios e conservação de jardins e gramados não se tratam de elementos estruturais e inseparáveis desses processos, ou dos quais dependa intrínseca e fundamentalmente o bem produzido (energia elétrica), e daí logo se conclui que tais serviços

DOCUMENTO VALIDADO

não atendem ao critério da essencialidade para serem considerados insumos e que, portanto, os valores das despesas a eles relativas não podem ser tomados como bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS.

A recorrente diz que a decisão da DRJ merece reforma nesse ponto, posto que desconsiderou todos os demais contratos de prestação de serviços de limpeza e manutenção predial de instalações vinculadas à atividade produtiva da Cia. (Usinas e Subestações de energia elétrica).

Diz ainda que a decisão recorrida incorreu em erro e omissões que devem ser sanadas, posto que devem ser analisados todos os documentos juntados que atestam que os serviços contratados são necessários ao funcionamento ordinário dos ativos produtivos da empresa.

Trouxe alguns contratos a fim de provar a natureza das despesas glosadas, relacionada com a essencialidade ao processo produtivo de geração de energia ou prestação de serviço de transmissão de energia.

Por fim, pede que o julgamento seja convertido em diligência para que seja realizada uma análise detalhada dos documentos juntados aos autos, que comprovam as alegações da recorrente, e que não foram considerados pela autoridade fiscal na diligência.

Não assiste razão à recorrente.

Como se observa nos autos, tais rubricas foram objeto de diligência solicitada pela DRJ a fim de esclarecer aspectos relacionados com essas glosas, posto que nos contratos constam serviços que sugerem a utilização na atividade de produção, bem como execução do serviço em locais totalmente dissociados da atividade produtiva.

Em vista destes aspectos e em face às alegações do impugnante, solicitou-se que o contribuinte evidenciasse a correlação, destacando os aspectos da relevância ou essencialidade, se houver, de cada serviço discriminado nos contratos com o seu processo produtivo, a exemplo de "serviços de jardinagem e combate a formigas", "pintura de meio fio", "corte de grama" e outros.

Atendendo a solicitação da DRJ, a fiscalização tomou as seguintes conclusões sobre o procedimento de verificação realizado no âmbito da diligência fiscal:

> Demos início à Diligência intimando o sujeito passivo (Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 8958/8959) a, nos termos em que requerido pela autoridade julgadora e em relação às despesas com serviços de conservação de jardins/gramados/ áreas verdes cujos valores serviram de base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS do ano-calendário de 2017 objeto da glosa procedida pela fiscalização:
>
> - Apresentar os contratos, e respectivos aditivos e anexos, que geraram as tais despesas;

DOCUMENTO VALIDADO

- Apresentar planilha demonstrando/evidenciando a correlação requerida pelo órgão julgador no item 76 do citado Despacho de Diligência, nos seguintes termos:

"Em razão destes aspectos e em face às alegações do impugnante, é necessário que o contribuinte evidencie a correlação, destacando os aspectos da relevância ou essencialidade, se houver, de cada serviço discriminado nos contratos com o seu processo produtivo"; e a - Fazer constar ainda, da planilha solicitada, os centros de custo (número e nome por extenso) utilizados para contabilização desses gastos/ despesas; o montante desses gastos/despesas (por mês e por prestadora de serviço) que compôs o custo de produção e o montante (por mês e por prestadora de serviço)relacionado a outras atividades; a unidade da empresa (geradora, transmissora, administrativa etc) em que foram prestados os serviços; e, em sendo o caso, a atividade produtiva na qual os mesmos foram utilizados.

Na mesma oportunidade, foi dada ciência ao sujeito passivo do inteiro teor do Despacho de Diligência exarado pela DRJ 04, de modo a que restassem afastadas quaisquer dúvidas porventura existentes quanto ao que lhe fora requerido.

A despeito de todos os prazos e prorrogações de prazo concedidos para resposta (126 dias contados desde a ciência do Termo de Início da Diligência até o final da última prorrogação concedida), o sujeito passivo não apresentou ou evidenciou a correlação requerida pela DRJ 04 entre cada serviço discriminado nos contratos e o processo produtivo da empresa, tampouco informou/destacou/demonstrou os motivos pelos quais cada serviço contratado estaria enquadrado nos critérios de relevância ou essencialidade estabelecidos pelo STJ no acórdão RESP 1.221.170/PR, e normatizados no âmbito administrativo por meio do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, como condição para que um bem ou serviço possa ser considerado insumo gerador de créditos do PIS e da COFINS. Da mesma forma, também não apresentou o requerido detalhamento, por mês, por unidade da empresa e por centro de custo, acerca de que montante dos respectivos gastos/despesas teria composto o custo de produção dos bens/serviços vendidos e que montante estaria relacionado às outras atividades.

Em resposta às solicitações efetuadas, somente trouxe aos autos os contratos firmados com 11 (onze) das 22 (vinte e duas) pessoas jurídicas que constam como prestadoras dos serviços na respectiva conta contábil em que registradas as tais despesas (4121006001); 6 (seis) tabelas (fls. 11396/11399, 11723, 12069, 12070, 12169 e 12685) nas quais consta o número e a descrição abreviada do centro de custos referente aos contratos de 6 (seis) desses prestadores de serviços; e 5 (cinco) planilhas (fls.12895/12898 e12911) contendo dados (número e valor) relativos às notas fiscais emitidas por 5 (cinco) daqueles 11 (onze) prestadores de serviços acima citados, dados (número e nome abreviado) dos centros de custos correspondentes a essas notas fiscais e em alguns poucos casos uma coluna intitulada "atividade produtiva" com a informação "transmissão" ou "geração",

DOCUMENTO VALIDADO

> documentos esses que, a nosso ver, não atendem, nem em conteúdo nem em forma, ao que foi requerido.
>
> Os contratos apresentados, por sua vez, vieram é a trazer a confirmação de que as despesas a ele relativas se referem à prestação de serviços de conservação de jardins/gramados/áreas verdes nas mais diversas unidades do sujeito passivo, tais como aceiro (remoção/desbaste de vegetação), aplicação de herbicidas, extirpação de ervas daninhas, capina, roçada, jardinagem e combate à formiga, corte de grama, plantio de grama, manutenção de jardins, adubação etc, como neles se pode verificar.
>
> (negritos nossos)

Como se observa, a empresa não se desincumbiu de comprovar o solicitado pela fiscalização, sobretudo quanto a segregar aquelas despesas dos contratos que estavam ligadas a área produtiva ou áreas diversas, bem como a essencialidade de tais despesas.

Segundo a recorrente, a fiscalização é que teria a obrigação de realizar essa segregação, durante a realização da diligência, conforme trecho da defesa abaixo reproduzido:

> Deste modo, ainda, que se considere que há realização de serviços em áreas dissociadas ao processo produtivo, **deveria a fiscal na diligência realizada ter analisado os contratos fornecidos a fim de identificar as efetivas áreas a serem glosadas.**
>
> (negrito nosso)

Como é cediço, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
>
> I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
>
> [...]

Desta feita, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, adotando-os como as minhas razões de decidir no presente tópico:

> Os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte para contestar a glosa na conta contábil 4121002001, relativos a serviços de manutenção e conservação de edificações, notadamente revela tratar-se de despesas administrativas não executadas exclusivamente no processo produtivo do contribuinte. Vejamos trecho abaixo:

DOCUMENTO VALIDADO

CLÁUSULA 7ª - DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS

O objeto do presente TERMO CONTRATUAL consiste, basicamente, de:

a) limpeza, asseio e conservação de edificações, mobiliários e serviços gerais de apoio, como copeiragem, portaria e supervisão, com fornecimento, pela CONTRATADA, de mão de obra, máquinas, equipamentos, ferramentas, materiais e produtos, conforme disposto nos Anexos deste TERMO CONTRATUAL, a serem realizados nas dependências das áreas atendidas pela Gerência de Centro de Serviços Compartilhados Rio de Janeiro – CSR.A.;

b) serviços gerais, copeiragem: abastecimentos de papel toalha, papel higiênico, sabonete líquido e desodorante nos vasos e mictórios; enceramento do piso; espanamento e limpeza com flanela de móveis e utensílios; higienização dos aparelhos telefônicos; lavagem das calçadas que circundam os prédios, das telhas de fibrocimento, das calhas, das caixas d'água, de veículos, do meio fio (guias) do arruamento, dos pisos, das tampas de canaletas, dos pórticos e dos sanitários, e sua desinfecção; limpeza das paredes, das persianas, dos cinzeiros, dos cestos de lixo, dos aparelhos de iluminação, dos extintores, dos pisos, dos vidros e das janelas; lustração da mobília e dos painéis, com lustra móveis; preparo de café e de chá; recolhimento e destinação de lixo, inclusive lixo do refeitório; retirada de manchas nas portas, nas divisórias e nos pisos; varrição geral; vasculhamento do teto; preparo de parada para café (coffee break); outros correlatos;

c) portaria: controle do fluxo de entrada e saída de pessoas, de máquinas, de equipamentos, de ferramentas, de materiais, de produtos e de veículos; outros correlatos;

Em razão do exposto, está correto o entendimento da fiscalização e voto por manter a glosa, pois tais gastos não foram realizados no âmbito do processo produtivo da empresa, não sendo possível, assim, qualificá-los como insumos geradores de créditos.

No que diz respeito à impugnação das glosas efetuadas sobre os valores contabilizados na conta contábil 4121006001, relativas aos serviços de manutenção de áreas verdes, verifica-se que os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte demonstram que o serviço é executado em áreas em que há um possível relacionamento com seu processo produtivo, como por exemplo, Barragem Nhangapi, UHE Funil e Usina de Itumbiara, mas também há execução do serviço em locais totalmente dissociados da atividade produtiva, a exemplo da Vila Residencial, conforme informações do contrato com A.A.R.C Prestação de Serviços Ltda.

Tal fato foi um dos temas tratados na diligência já relatada. Porém, a autoridade autuante após a realização do procedimento de diligência concluiu que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a correlação destes gastos com o seu processo produtivo. O impugnante se manifestou contra o resultado da diligência, mas repete os argumentos trazidos inicialmente na impugnação, ressaltando que referem-se à manutenção necessária realizada em áreas gramadas em que estão instaladas as torres e linhas de transmissão, nas áreas de usinas, subestações e barragens, sem novidades.

Constata-se que além do contribuinte não ter apresentado todas as planilhas listadas em seu termo de resposta à intimação (fls. 9.985/9.987) - faltaram as tabelas ORGANIZA - DOC 5, CONSERLIMP - DOC 7, PATRICIA - DOC 8, ENGVAN - DOC 9, TJ COMÉRCIO - DOC 10 e IMHOTEO - DOC 11 - a planilha que detalha o contrato com a A.A.R.C Prestação de Serviços Ltda (DOC_3_PALNILHA_AARC_DOC_3_PALNILHA_AARC, fl. 12.984) apresentada na diligência, por exemplo, evidencia que todos os centros de custos dos gastos

DOCUMENTO VALIDADO

estão associados a atividades administrativas ao referenciar a expressão "ADM" na descrição dos centros de custos informados.

O mesmo ocorreu nas outras planilhas, que aparece inclusive a expressão "ADMINSTRAÇÃO", "GERÊNCIA", "DIVISÃO", evidenciando que os referidos centros de custos não estão associados a atividades de produção da energia elétrica.

Na tabela relativa ao contrato com "IDEAL SOLUÇÕES,CONSERVAÇÃO E LIMPEZAS URBANAS LTDA-ME", por exemplo, o contribuinte destaca que o gasto está associado à atividade de transmissão de energia elétrica e o centro de custo contém a expressão "PROD", o que pode indicar estar associado ao processo produtivo, porém o objeto do contrato se trata de "Prestação de serviço de manutenção de áreas verdes para a Subestação de Ivaiporã - PR, Escritórios de Furnas na Vila Residencial de Ivaiporã e Estações de Telecomunicações", conforme descrito na planilha, se tratando, portanto, de diversas áreas não associadas ao processo produtivo ou da prestação de serviços, como a Vila Residencial, por exemplo.

É de se admitir a possibilidade do direito aos créditos em decorrência de serviços de podas da vegetação nas áreas onde estão instaladas as torres, linhas de transmissão e subestações para evitar focos de incêndio e facilitar o acesso das equipes de manutenção, por exemplo, tudo para a viabilização da prestação de serviços de transmissão de energia elétrica, na forma que argumenta o contribuinte, entretanto, como já demonstrado, a documentação acostada aos autos não permitiu identificar qual parcela dos gastos em análise foi realizada exclusivamente para este fim.

O cenário em evidência demonstra a possibilidade da existência de serviços comuns executados no ambiente de produção (geração) ou prestação de serviços (transmissão) e em setores administrativos. Como já debatido neste voto, quando isto ocorre, o PN COSIT nº 8/2015 determina que o contribuinte deverá "realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação".

A comprovação disso se passa pela contabilização destes gastos em centros de custos e relatórios gerenciais que permitam identificar qual parcela das despesas em apreço foi aplicada no processo produtivo ou prestação de serviços e qual foi empregada em outros setores da empresa.

Considerando que o contribuinte invoca um suposto direito seu contra a União é necessário que apresente as respectivas provas, que não foram trazidas aos autos na ocasião da impugnação e nem da diligência.

DOCUMENTO VALIDADO

> Aqui é pertinente repetir o entendimento do Parecer Normativo n9 05/2018, por meio do qual "pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc, da pessoa jurídica".
>
> Diante destes aspectos, voto por manter as glosas apuradas pela fiscalização.

Forte nos argumentos do voto transcrito, deve ser mantida a glosa deste tópico.

Créditos sobre despesas de aluguel – IPTU

No que diz respeito aos créditos a título de "Despesas de Aluguéis", informa a fiscalização que foram glosados aqueles apurados sobre os pagamentos, realizados pela fiscalizada na qualidade de locatária de imóveis, relativos ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) devido pelas locadoras dos imóveis alugados (Registros em destaque na Planilha "Alug de Prédios – Registro F100" do Doc. "Créditos – Por Registro na EFD" x Docs. Comprovantes Pagto. IPTU).

A Recorrente diz que, para efeitos de apuração do PIS e da COFINS, toma crédito sobre despesas de aluguel, **incluído o IPTU devido por força de contrato**.

Com relação essa temática, já tive a oportunidade de me pronunciar no acórdão nº 3402-008.251, no qual não admiti creditamento sobre despesas de condomínio e IPTU ainda que constem de contrato. Abaixo os fundamentos do voto utilizado para negar provimento ao recurso naquela oportunidade:

> A recorrente reivindica que sejam consideradas como despesas de aluguéis as verbas relacionadas com o IPTU pago e despesas com condomínio.
>
> De fato, os incisos IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, preveem a possibilidade das despesas incorridas com aluguel gerarem crédito na apuração não cumulativa das contribuições, entretanto, não é possível se ampliar o conceito de aluguel para abarcar as despesas com o condomínio. Primeiro porque não há relação acessoriedade entre aluguel e condomínio, pois ausente o vínculo de casualidade entre eles. O condomínio é uma contraprestação às utilidades compartilhadas pelos proprietários ou usuários dos prédios, servindo-se para fazer frente aos gastos compartilhados, como, por exemplo, os salários de empregados, materiais de consumo, equipamentos, serviços prestados ao condomínio, etc. Já o aluguel é conceituado pelo Código Civil como um negócio jurídico onde uma das partes cede à outra o usufruto de um bem de sua propriedade em troca de um pagamento. Percebe-se que as despesas de condomínio não têm uma relação direta com o aluguel, podendo-se até mesmo pagar condomínio sem pagar aluguel, como no caso dos proprietários de imóveis.

DOCUMENTO VALIDADO

> Dessa forma, incorreto está o entendimento da Recorrente de ampliar, por analogia, o conceito de aluguel para incluir as despesas de condomínio, pois estes não se confundem e têm naturezas diversas. Enquanto os aluguéis possuem fundamento legal para crédito das contribuições sobre as despesas incorridas, para as despesas de condomínio o legislador não as previram como uma das hipóteses de creditamento para as empresas do ramo varejista (comércio), previstas nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:
>
> Art.3º Do valor apurado na forma do art.2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
>
> Quanto ao IPTU, não resta dúvida que a sua natureza de tributo também não pode ser confundida com aluguel, não havendo, dessa forma, previsão legal para creditamento das contribuições.
>
> No que se refere ao direito a creditamento sobre aluguel pago a pessoa física, o dispositivo acima citado é claro no sentido de que essa possibilidade é restrita ao caso do aluguel pago à pessoa jurídica.

Com essa motivação, deve ser mantida a glosa.

Falta de aplicação dos percentuais de rateio proporcional dos custos/despesas/créditos nos meses de agosto/2017 a novembro/2017

Noticia-se nos autos que houve glosas efetuadas de créditos pela autoridade fiscal sob a alegação de que o contribuinte teria deixado de aplicar, nos meses de agosto/2017 a novembro/2017, os percentuais de rateio proporcional dos créditos comuns às atividades sujeitas à incidência não cumulativa e à cumulativa, o que supostamente teria ocasionado indevida redução nos valores das contribuições.

O contribuinte se defende afirmando que os critérios de rateio somente são aplicados em relação às despesas que aproveitam a todos os segmentos de atuação da empresa, ou seja, às despesas, custos e encargos comuns aos setores de Geração, Transmissão e Comercialização de energia elétrica e que apurem receitas tributadas tanto pelo regime cumulativo quanto pelo regime não-cumulativo.

Assim, quando uma despesa é relacionada diretamente a apenas um segmento específico, ela é alocada na apuração desse setor, não sendo dividida com os demais.

Esse é o caso do exemplo trazido pela auditora fiscal no TVF para “justificar” a autuação sob a alegação de falta de aplicação dos critérios de rateio proporcional, já que ilustra

DOCUMENTO VALIDADO

com o crédito relativo à aquisição de energia para revenda (exclusiva do setor de geração), registrado no mês de agosto de 2017, dizendo que não fora aplicado o percentual de rateio.

Esse tratamento também se aplica para as despesas relativas aos "Encargos de Uso da Rede Elétrica" (linhas 37 e 96 da aba BASEPASEP da planilha anexa), que são os pagamentos efetuados juntamente à venda da energia elétrica, sendo, portanto, adstrito ao segmento da geração e, por isso, somente aproveitado nesse setor.

Com razão à recorrente.

Como é cediço, no caso de despesas em comum utilizadas tanto na obtenção de receitas ligadas ao regime não cumulativo como cumulativo, a legislação prevê a utilização do método de rateio proporcional para a apuração dos créditos da não cumulatividade, conforme se pode conferir:

> Lei 10.833/2003:
>
> "Art. 3º (...)
>
> § 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.
>
> **§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no §7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:**
>
> ...
>
> **II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**
>
> § 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do §8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.
>
> (...)
>
> (negritos nossos)

Como se percebe no dispositivo transcrito, o critério de rateio deve ser aplicado exclusivamente sobre as despesas em comum que contribuíram para geração das receitas da cumulatividade e não cumulatividade. Logicamente, aquelas despesas que têm utilização exclusiva em qualquer um dos regimes de apuração não se submete ao critério de rateio.

DOCUMENTO VALIDADO

No caso em apreço, a recorrente demonstrou com dados extraídos da sua contabilidade (DOC. 3-Planilha BASEPASEP), que as despesas registradas nas conta 4141001001 (Energia adquirida para revenda), 4142 (Encargos de Uso da Rede Elétrica) e 4112001001/4112005001 (combustível convencional) tiveram utilização exclusiva para geração de receitas da atividade de geração de energia.

Com relação às demais despesas glosadas (Aluguéis de prédios, Aquisição de bens utilizados como insumo-conta 4112005001, Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor-conta 4121029001, Aquisição de serviços utilizados como insumo- conta 4121011001 e Aquisição de serviços utilizados como insumo- conta 4121001001) constata-se que tiveram utilização também nas atividades de transmissão ou comercialização. Essas atividades tiveram receitas submetidas tato ao regime não cumulativo como ao cumulativo, comprovado pelas planilhas citadas. Quanto a essas despesas a empresa não contesta a glosa operada pela fiscalização.

Na atividade de geração de energia percebe-se que a empresa não possuía receitas de geração sujeitas ao regime cumulativo, também comprovada pelas planilhas citadas do contribuinte e da fiscalização.

Nessa situação, entendo que não deve ser aplicado o critério de rateio sobre as despesas/custos exclusivamente aplicados nessa atividade de geração, conforme determina a legislação anteriormente citada.

Desta feita, deve ser revertida a glosa decorrente da falta de aplicação dos percentuais de rateio proporcional sobre os custos/despesas/créditos nos meses de agosto/2017 a novembro/2017 para as despesas registradas nas contas 4141001001 (Energia adquirida para revenda), 4142 (Encargos de Uso da Rede Elétrica) e 4112001001/4112005001 (combustível convencional).

Falta de tributação do resultado positivo da venda de energia elétrica no mercado de curto prazo

A fiscalização assim detalhou a infração deste tópico:

> Como já aventado no início do presente Termo de Verificação, parte das receitas auferidas pela fiscalizada no ano sob fiscalização encontrava-se sujeita à tributação pelo regime especial trazido no art. 47 da Lei 10.637/2002, na forma do previsto em seus parágrafos 2º e 6º e no art. 10, inciso X, da Lei 10.833/2003, mais uma vez transcritos para melhor entendimento:
>
> Lei 10.637/2002:
>
> "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

DOCUMENTO VALIDADO

Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social(Cofins).

….

§ 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.

….

§ 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;

...” Lei 10.833/2003:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

...

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002; ”(destaques nossos)

A composição desse resultado positivo tributável no âmbito do regime especial estabelecido pelo art. 47 da Lei 10.637/2002 foi dada pelo art. 21 da IN SRF 247/2002:

“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.

DOCUMENTO VALIDADO

§ 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.

(negritos nossos)

A seguir, no ano de 2004, foi publicada a Lei 10.848/2004 que, em seu art. 5º, §4º, promoveu a sucessão do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE) pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) e determinou a aplicação do estabelecido no art. 47 da Lei 10.637/2002 (regime especial do PIS e da COFINS) às pessoas jurídicas integrantes da CCEE, caso da fiscalizada, somente em relação às operações por elas realizadas no chamado mercado de curto prazo.

Idênticas disposições hoje se encontram na IN RFB 1.911/2017 que, entre outros, revogou a IN SRF 247/2002, mantendo a base de cálculo prevista naquele art. 21 (art. 659 da nova IN), promoveu a consolidação da legislação do PIS e da COFINS e deixou clara, em seu art. 658, a determinação trazida pela Lei 10.848/2004 de que a opção pelo regime especial de tributação se aplica somente às operações de compra e venda de energia realizadas no mercado de curto prazo.

As operações de compra e venda realizadas nesse mercado de curto prazo, que é operacionalizado na CCEE no chamado Ambiente de Contratação Livre – ACL18, são aquelas relativas à comercialização dos excedentes de energia elétrica apurados pela diferença entre a potência contratada, a que foi objeto de Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado – CCEAR19, e a potência consumida, esta baseada nas medições efetivas de consumo realizadas pela CCEE.

Nos termos em que informa a fiscalizada (Resposta ao Termo de Intimação 03, datada de 27/07/2020), “a comercialização de energia elétrica se dá por meio de contratos firmados com as concessionárias de distribuição, dos contratos de reserva de potência e fornecimento de energia elétrica, firmados com consumidores industriais diretamente atendidos por Furnas, de contratos oriundos de leilões de energia elétrica, realizados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, e de leilões de compra e venda de energia elétrica, realizados por comercializadores ou consumidores livres. As eventuais diferenças entre as energias geradas e vendidas na forma dos contratos descritos, são comercializadas nº mercado de curto prazo, no âmbito da CCEE”.

Assim é que, uma vez efetuada a opção pelo regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei 10.637/2002, o resultado positivo auferido nessas vendas no âmbito do mercado de curto prazo é tributado segundo as regras da cumulatividade do PIS e da COFINS, às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, e sem a possibilidade de descontos de créditos.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

No caso da fiscalizada, e conforme por ela informado nas planilhas apresentadas em resposta aos Itens 4 e 5 do Termo de Início (Docs. "Item 4 – Planilha Rateio Receita Bruta" e "Item 5 – Base de Cálculo APURAÇAO PIS COFINS 2017"), a base de cálculo a esse título tributada segundo as regras do regime especial corresponderia ao resultado líquido positivo apurado a partir do confronto entre os valores das receitas com a venda de energia elétrica no mercado de curto prazo, conta contábil "3110400101 – Receita c/ Operação de Energia Elétrica - Curto Prazo – Fat.Spot", e os valores das despesas com a compra de energia elétrica no mesmo mercado, conta contábil "4140001001 - Energia Elétrica comprada p/ Revenda - Curto Prazo",(receitas – despesas = resultado positivo, se receitas maiores que despesas).

Ocorreu que, a despeito de ter sido verificado que, no mês de maio/2017, o confronto entre os valores das duas contas contábeis indicaria resultado positivo a tributar (ambas as contas tiveram saldo credor ao fim do aludido mês e assim Receita - (-Despesa) = resultado positivo), restou constatado que nenhum valor a esse título havia sido levado à tributação pela fiscalizada (Doc. "Item 5 – Base de Cálculo APURAÇAO PIS COFINS 2017" x Razões das Contas 3110400101 e 4140001001), o que motivou a lavratura do Termo de Intimação 03 (Item 2) para solicitar esclarecimentos a respeito.

Em resposta (resposta datada de 27/07/2020), primeiramente a fiscalizada afirmou que o resultado positivo apurado em Maio/2017 fora absorvido pela exclusão permitida pelo §5º do art. 47 da Lei 10.637/2002 e, assim, considerando tal informação, a mesma foi novamente intimada (Termo de Intimação 06, Item 1) a comprovar, mediante apresentação dos respectivos documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos etc), a efetiva existência desses valores objeto da tal exclusão.

Em resposta a essa segunda intimação (resposta datada de 23/09/2020), a fiscalizada veio a esclarecer então que a base de cálculo a esse título - resultado positivo - seria na verdade apurada a partir do confronto entre o saldo da mencionada conta de receita de venda de energia elétrica no mercado de curto prazo (conta contábil 3110400101) e o montante do lançamento efetuado na respectiva conta de despesas (conta contábil 4140001001) relativo ao efetivo registro dos custos com a compra da energia elétrica naquele mercado, esses escriturados na contabilidade pelo débito na conta de despesa no montante da fatura emitida pela CCEE referente à compra da energia, sob histórico contábil "contabilização da pré-fatura CCEE", conforme Razões Contábeis que anexou como prova, e que os demais lançamentos correspondiam ao registro de estimativas de compra ou à reversão desse tipo de registro e assim deveriam ser ignorados.

Por fim, aduziu que, portanto, no mês de Maio/2017 não houve resultado positivo a tributar, uma vez que o saldo da conta de receita com a venda da energia foi de R$5.818.731,49(credor) e o montante relativo à efetiva despesa com a compra da

DOCUMENTO VALIDADO

energia foi R$33.718.458,46(lançamento a débito na conta de despesa ref. à "contabilização da pré-fatura CCEE"), donde constatou resultado negativo nessas operações e base a tributar nula.

Com efeito, conforme legislação de regência da matéria, já acima colacionada, o resultado positivo a ser tributado deve corresponder aos efetivos valores a receber mensalmente decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica no mercado de curto prazo e certamente o registro da fatura emitida pela CCEE quando da efetiva realização da compra da energia é aquele que de fato representa os custos dessa compra.

Todavia, fato é que, embora assim não tenha havido base a tributar no mês de Maio/2017, verificou-se que nos meses de fevereiro/2017 e junho/2017 houve efetivamente resultado positivo decorrente das operações de compra e venda de energia elétrica no mercado de curto prazo, nos montantes a seguir detalhados, que deixou de ser tributado espontaneamente pela fiscalizada, impondo-se, pois, a exigência de ofício dos respectivos valores devidos a título de PIS e de COFINS:

Discriminação/VALOR	FEVEREIRO 2017		JUNHO 2017	
	Valor	D/C	Valor	D/C
(a) Conta 3110400101 - Receita	3.713.980,32	C	7.217.906,24	C
(b) Conta 4140001001 - Despesa*	0,00	D	0,00	D
(c)Base de Cálculo PIS/COFINS - Resultado Positivo - (a) - (b)	3.713.980,32		7.217.906,24	
(d) PIS Devido - (c) x 0,65%	24.140,87		46.916,39	
(e) COFINS Devida - (c) x 3%	111.419,41		216.537,19	

*Valor do lançamento a débito ref. à contabilização da pré fatura CCEE relativa aos custos com a compra de energia elétrica. Vide Razões Contábeis.

Ainda, em virtude da apuração desses resultados positivos nos meses de fevereiro/2017 e junho/2017, verificou-se acréscimo no montante relativo às receitas cumulativas auferidas nesses meses e, com isso, necessidade de reapuração dos respectivos percentuais de rateio dos créditos da não cumulatividade, na forma do disposto no §8º, inciso II, do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Reapurados os percentuais de rateio, restou identificada indevida apuração e desconto de créditos, o que veio a gerar a glosa detalhada na planilha "Glosa Rateio Fev e Jun 2017" do documento "Demonstrativo Consolidado de Glosas".

A reapuração dos percentuais de rateio relativos a esses meses encontra-se na planilha "Rateio Fev e Jun – Alterado" do mesmo documento.

Todos esses demonstrativos seguem anexados ao presente Termo de Verificação Fiscal.

A referida temática foi objeto de diligência pela DRJ para que se coletasse documentos visando melhor esclarecer e comprovar a operação, nos seguintes termos:

85. No que diz respeito ao item 80, o contribuinte deverá apresentar os documentos contábeis que fundamentaram os lançamentos por estimativa, no mês de fevereiro/2017, no valor de R$ 13.600.000,00 e no mês de junho/2017 no

DOCUMENTO VALIDADO

> montante de R$ 8.230.000,00, conta contábil 4140001001, bem como as faturas, notas fiscais e comprovante de pagamento dos custos em questão.
>
> Após a análise da autoridade tributária, caso os valores sejam passíveis de dedução para fins de apuração do resultado positivo tributável, deverão ser produzidas novas planilhas com o recálculo, inclusive com os reflexos sobre os percentuais de rateio do crédito da não cumulatividade.

No termo de encerramento de diligência, a fiscalização informa que a recorrente não apresentou todos os documentos solicitados:

> **Quanto ao segundo item apontado para diligência, foi solicitado, no citado Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 8958/8959), que apresentasse os documentos contábeis que fundamentaram os lançamentos por estimativa no valor de R$ 13.360.000,00, no mês de fevereiro/2017, e no valor de R$ 8.230.000,00, no mês de junho/ 2017, na conta contábil "4140001001 – Energia Elétrica comprada p/ Revenda - Curto Prazo", bem como as faturas, notas fiscais e comprovantes de pagamento dos custos que geraram tais registros, conforme requerido pela DRJ 04.**
>
> **A esse respeito o sujeito passivo se limitou a apresentar o documento intitulado "Contabilização Energia Elétrica Comprada Revenda" e uma breve explanação acerca dos procedimentos adotados para o registro dessa espécie de operação, os quais seguem anexados às fls. 8997 e 9986. Nenhum outro documento acerca do assunto foi apresentado.**
>
> (negrito nosso)

Como se observa, a empresa não se desincumbiu de comprovar o solicitado pela fiscalização, sobretudo quanto a comprovar as suas alegações lastreadas em documentação comprobatória.

Como é notório, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
>
> I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
>
> [...]

Desta feita, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, adotando-os como as minhas razões de decidir no presente tópico:

> O contribuinte explica aqui, para defender a inexistência de resultado positivo, que "em fevereiro a receita foi na ordem de 4 milhões, enquanto as despesas

DOCUMENTO VALIDADO

somaram mais de 13 milhões. Já em junho, a receita foi de 7 milhões e a despesa superou os 8 milhões".

A conclusão da Auditora-Fiscal foi pautada pelos registros contábeis e pelas explicações apresentadas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, em razão do que, segundo relata, por orientação do fiscalizado, deveria apenas considerar no confronto das contas contábeis 3110400101 e 4140001001, para fins de apuração de eventual saldo positivo, os registros de custos de compras sob o histórico contábil "contabilização da pré-fatura CCEE", desprezando-se os demais lançamentos pois correspondiam ao registro de estimativas de compra ou à sua reversão.

Observando os razões contábeis (fls. 8475), constata-se que foram contabilizados sob o histórico "estimativas da CCEE", no mês de fevereiro/2017 o valor de R$ 13.600.000,00 e no mês de junho/2017 o montante de R$ 8.230.000,00, na conta contábil 4140001001 que representa as compras, cerne da defesa do impugnante.

Considerando que o contribuinte não juntou aos autos qualquer documento hábil que fundamente tais contabilizações, que comprovem o efetivo custo de aquisição nos montantes em debate, mesmo que a fatura tenha sido emitida posteriormente aos lançamentos em tela, não é possível concluir com segurança que tais registros possam ser utilizados para apuração do saldo entre as contas contábeis 3110400101 e 4140001001, mesmo que haja uma indicação de que alegações do recorrente tenham procedência, se considerarmos o princípio contábil da competência.

Tal fato foi um dos temas tratados na diligência já relatada. Porém, a autoridade autuante após a realização do procedimento de diligência explica que o contribuinte se limitou a apresentar breve explicação sobre a contabilização e não apresentou outro documento sobre o assunto, não havendo o que alterar no seu entendimento. O impugnante não se manifestou contra o resultado da diligência.

Diante destes aspectos, por falta de apresentação de provas que pudessem desconstituir o feito, mantém-se a autuação de forma que foi constituída pela Auditora-Fiscal.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente trouxe espelhos de msgs de e-mails e planilhas demonstrando os custos envolvidos na operação.

Ao meu sentir, tais documentos não são hábeis e suficientes para comprovar os custos da operação de venda de energia no mercado de curto prazo.

Forte nos argumentos do voto transcrito, deve ser mantida a glosa deste tópico.

Das retenções na fonte deduzidas dos valores das contribuições devidas

DOCUMENTO VALIDADO

Neste tópico, a autoridade fiscal glosou as deduções realizadas pela recorrente relativamente às retenções na fonte de PIS e COFINS por ela sofridas no decorrer do ano de 2017 que foram superiores às declaradas nas DIRF's pelas tomadoras de serviços/contratantes.

Segundo a recorrente, se há divergência entre as informações, cabe ao responsável pelo recolhimento, comprovar que efetuou pagamentos menores e, portanto, reteve menos imposto.

Nada obstante, a recorrente apresentou o relatório contendo as informações sobre os valores de retenções sofridas no ano de 2017, comprovando estarem corretos os valores deduzidos.

De todo modo, diz a recorrente que baixará todas as notas fiscais do exercício para comprovação dos valores retidos e irá anexar ao presente processo com a finalidade de auxiliar e evidenciar as retenções sofridas.

Sem razão à recorrente.

Conforme se pode conferir nos autos, essa temática também foi objeto de diligência, solicitada nos seguintes termos:

> 86. Em relação ao item 83, considerando que a dedução do PIS e COFINS retidos está condicionada à efetiva comprovação de que a fonte pagadora os descontou quando do pagamento da fatura/nota fiscal ao beneficiário (impugnante), a Unidade de origem deverá analisar as informações acostadas ao processo em razão da impugnação, bem como outras que julgar necessárias para o deslinde da questão, como por exemplo dados da contabilidade e/ou outros documentos pertinentes(notas fiscais, comprovantes de recebimento que evidencie o valor líquido das retenções, por exemplo), com o objetivo de confirmar a ocorrência de fato da retenção alegada. Caso sejam confirmadas as retenções em análise, deverão ser elaboradas novas planilhas considerando as deduções adicionais.

A autoridade fiscal realizou a diligência solicitada e tomou as seguintes conclusões:

> Por fim, quanto ao terceiro item apontado pela DRJ 04 para diligência, qual seja, a possível existência de valores relativos a PIS e COFINS retidos na fonte e não considerados pela Fiscalização, é de se esclarecer que as retenções constantes do único documento comprobatório de retenção ("Comprovante Anual de Retenção", fls. 8933)apresentado em sede de impugnação somente foram declaradas ao Fisco Federal pela fonte pagadora dos respectivos rendimentos em data posterior a de encerramento da respectiva ação de fiscalização, assim não constavam das DIRF então analisadas quando da lavratura dos Autos de Infração.
>
> Não obstante, considerando o documento comprobatório de retenção trazido pelo sujeito passivo e tendo em vista que de fato restou verificado que em 11/06/2021, após ocorrida a ciência dos Autos de Infração e encerrado o procedimento fiscal (ciência e encerramento em 29/04/2021), a empresa ELETRONORTE, CNPJ 00.357.038/0001-16, apresentou, na qualidade de fonte

DOCUMENTO VALIDADO

> pagadora de rendimentos, a DIRF retificadora cujo extrato foi anexado às fls. 13787/13788, nela fazendo constar retenções na fonte de PIS e COFINS efetuadas em face do sujeito passivo sob o código de retenção 6147, nos valores totais anuais de R$455.629,17 (PIS) e R$2.102.903,83 (COFINS), foi efetuada a alteração da planilha de fls. 8489 (Planilha "Apuração dos Valores Lançados de Ofício") para nela então considerar a dedução relativa a tais retenções. A planilha alterada segue anexada às fls. 13789 dos presentes autos e qualquer nova alteração, tanto nessa planilha quanto em qualquer outra planilha elaborada pela Fiscalização, poderá ser facilmente efetuada pela própria autoridade julgadora, bastando que para tal faça nelas inserir os dados que entenda cabíveis.

Observa-se que o único documento trazido aos autos, referente às retenções da Eletronorte, foi analisado pela auditoria e reconhecida a retenção pelo julgador da instância a quo.

Com relação às demais retenções que restaram não comprovadas e controversas, a recorrente não trouxe a documentação comprobatória, nem mesmo junto ao seu recurso voluntário.

Vale repetir que, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
>
> I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
>
> [...]

Como se observa, a empresa não se desincumbiu de comprovar as suas alegações lastreadas em documentação comprobatória.

Diante destes aspectos, por falta de apresentação de provas que pudessem infirmar o lançamento, mantém-se à infração subsistente de retenções de contribuições na fonte não comprovadas.

Pedido de diligência

Na sequência, pede a recorrente que, em razão do grande volume documental já juntado que comprovam as alegações da recorrente e que não foram considerados pela autoridade fiscal na diligência, imprescindível que o julgamento seja convertido em diligência para que seja realizada uma análise detalhada dos fatos que devem fundamentar a decisão.

Portanto, requer a recorrente seja determinada a realização de diligência para que se apure o quanto dos gastos apontados estão, de fato, vinculados à atividade produtiva da Cia e lhe asseguram o direito ao creditamento de PIS e COFINS, tal como efetuado à época.

DOCUMENTO VALIDADO

Deve ser indeferido o pedido de diligência.

Como é sabido, o julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72

Desta feita, estando o presente voto fundamentado quanto às temáticas que restaram controversas e encontrando-se o processo maduro para julgamento por esta turma colegiada, entendo por desnecessária a realização de diligência fiscal.

Nesse sentido a sumula CARF nº163:

> O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Matéria não expressamente contestada

Por fim, com relação a matéria não contestada relativa às despesas referentes à terceirização de mão-de-obra, glosado dos créditos apurados sobre o montante de R$1.105.399,82, referente a uma despesa escriturada a título de "remuneração" em dezembro/2017, na conta contábil 4121001001, do contrato com a empresa NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA, confirma-se que a empresa deixou de fazer argumentação ou trouxe documentação específica sobre esse contrato no período citado na sua impugnação.

Ademais, conforme restou consignado no tópico não só para o contrato do NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA, como também para todos os demais contratos constantes da contábil 4121001001 a empresa não trouxe prova aos autos para infirmar as conclusões da fiscalização, no sentido de que as atividades glosadas dos trabalhadores terceirizados eram aplicadas nas atividades de produção ou prestação de serviço, valendo aqui as mesmas considerações feitas no tópico “Créditos sobre despesas relativas à terceirização de mão de obra (conta Contábil 4121001001)“.

Assim, tal temática teve a preclusão consumada, nos termos do art.17 do Decreto nº70.235/72.

Diante do exposto, não deve ser conhecida as argumentações sobre a despesa escriturada a título de "remuneração" em dezembro/2017, na conta contábil 4121001001, do contrato com a empresa NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA.

Dispositivo

DOCUMENTO VALIDADO

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo do tópico "V.2.2 - CRÉDITOS SOBRE OS CUSTOS DE TRANSPORTE DE GÁS NATURAL" e das argumentações sobre a despesa escriturada a título de "remuneração" em dezembro/2017, na conta contábil 4121001001, do contrato com a empresa NOVA RIO SERVIÇOS GERAIS LTDA, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter a glosa decorrente da falta de aplicação dos percentuais de rateio proporcional sobre os custos/despesas/créditos nos meses de agosto/2017 a novembro/2017 para as despesas registradas nas contas 4141001001 (Energia adquirida para revenda), 4142 (Encargos de Uso da Rede Elétrica) e 4112001001/4112005001 (combustível convencional).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

DOCUMENTO VALIDADO