



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16692.721089/2016-14</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-004.125 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de junho de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | GRID SOLUTIONS TRASMISSAO DE ENERGIA LTDA            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

PIS/COFINS. APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITOS E DÉBITOS.

O levantamento do saldo credor das contribuições passíveis de ressarcimento resulta do confronto dos débitos e créditos do período, sendo necessário vincular os créditos às receitas tributadas no mercado interno, às receitas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação. A partir da utilização dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno para abater dos débitos apurados, havendo saldo devedor ainda restante, devem ser utilizados, então, os créditos ressarcíveis, que são aqueles vinculados às receitas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação, não podendo tal procedimento ser confundido com a compensação de ofício. Após este procedimento, restando saldo credor, este será ressarcido.

SERVIÇOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. *TURN-KEY*. REGIME CUMULATIVO. VEDAÇÃO AO DIREITO DE CRÉDITO.

Os serviços de construção civil e suas receitas não estão abarcadas pelo regime cumulativo das contribuições, previsto no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, salvo se a prestação de tal serviço estiver vinculada a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA DECLARADOS COMO INSUMO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE ERRO DE PREENCHIMENTO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA APTA A AMPARAR O DIREITO CREDITÓRIO.

Os créditos sobre os dispêndios com energia elétrica podem ser reconhecidos, ainda tenha havido informação em campo do DACON e da

EFD-Contribuições reservado a bens adquiridos como insumo, desde que haja apresentação dos elementos de prova, sem o quais não há como reconhecer o direito creditório.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. TERMO INICIAL. 360 DIAS.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça STJ, no julgamento do REsp 1.035.847/RS, sob o rito do art. 543C do CPC, firmou entendimento no sentido de que o aproveitamento de créditos escriturais, em regra, não dá ensejo à correção monetária, exceto quanto obstaculizado injustamente o creditamento pela Fazenda. É devida a correção monetária quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Em tais casos, a correção monetária, pela taxa SELIC, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias da data do protocolo do pedido (art.24 da Lei nº11.457/07), nos termos do REsp 1.138.206/RS.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de nulidade da decisão recorrida e em indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido, pela taxa SELIC, após decorrido 360 dias do pedido. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-004.058, de 19 de junho de 2026, prolatado no julgamento do processo 16692.721086/2016-72, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimaraes (substituto[a] integral), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Versa o presente sobre análise do direito creditório constante de Pedido de Ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS-PASEP/COFINS-exportação.

O contribuinte impetrou mandado de segurança para que houvesse a análise do seu pedido, sendo este intimado a demonstrar a composição do crédito, assim como apresentar os documentos comprobatórios. Vencido o prazo estabelecido na intimação, a autoridade fiscal reintimou o contribuinte, que pediu prorrogação de prazo de 30 dias, o que não foi aceito pela fiscalização, visto que a decisão judicial determinou o fim da análise no prazo de 30 dias. Desta forma, a auditor fiscal indeferiu o pedido de ressarcimento, por ausência de comprovação do direito.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, requerendo (i) em caráter principal, o deferimento integral de seu pedido de ressarcimento e (ii) em caráter sucessivo, a conversão do julgamento em diligência fiscal, sendo este pedido acatado pela DRJ.

Em cumprimento à resolução, a autoridade fiscal constatou que o contribuinte adotou, como critério de apuração dos créditos, o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como assevera que foram demonstrados e aceitos os valores das receitas de vendas e serviços, das demais receitas e das receitas de exportação.

No tocante à apuração do crédito, a fiscalização aduz que foram utilizadas as informações contidas nos arquivos EFD-Contribuições e ADE 15, confrontadas com as planilhas demonstrativas da empresa, por rubrica, com a relação das notas fiscais que deram origem aos créditos e das contas contábeis correspondentes.

Os créditos foram agrupados em: (1) bens utilizados como insumos, (2) serviços utilizados como insumos, (3) bens adquiridos para revenda, (4) frete na operação de venda, (5) energia elétrica, e (6) devolução de mercadorias.

O contribuinte manifestou-se em relação à diligência fiscal, questionando o resultado do procedimento, por não considerar os créditos atinentes às receitas não tributadas no mercado interno oriundas de importação. Alega que houve aproveitamento de ofício dos créditos ressarcíveis deferidos para desconto na apuração, sem a observância dos requisitos legais de (i) notificação prévia ao contribuinte, para que este manifeste sua aquiescência ao procedimento e (ii) de que os créditos tributários não estejam com exigibilidade suspensa, nos moldes do art. 151 do CTN. Por fim, manifesta-se em relação à manutenção das glosas sobre devolução de

mercadorias, sobre o conceito de insumo para fins de creditamento, sobre bens e serviços utilizados como insumos e sobre os créditos sobre os gastos com energia elétrica.

A DRJ, ao confrontar as alegações da manifestação de inconformidade com os elementos de prova a ela acostados, entendeu por uma nova conversão dos autos em diligência, para análise (1) de parte dos bens e serviços utilizados como insumos e (2) das despesas com energia elétrica.

Em atendimento à segunda diligência, a fiscalização (1) concordou com as razões do contribuinte sobre os créditos relativos a receitas não tributadas no mercado interno decorrentes de importação, (2) não acolheu as alegações relativas (a) à compensação de ofício com créditos ressarcíveis e (b) aos créditos de devolução de mercadorias, e (3) acolheu parcialmente as razões sobre os créditos com bens e serviços utilizados como insumos, da seguinte forma:

- (a) Bens não Utilizados no Processo Produtivo: glosa em decorrência da não essencialidade e sem relevância ao processo produtivo: i. Equipamento de Iluminação ii. Licenciamento de uso de software de gerenciamento iii. Maleta de nylon Dell para notebooks de a iv. Mouse v. Outros Acessórios de TI vi. Paletes;
- (b) Frete na compra: glosa por não haver identificação de qual insumo foi objeto do transporte;
- (c) Devolução de vendas: não há direito ao ressarcimento do crédito derivado da devolução de vendas;
- (d) Energia elétrica: não houve a apresentação das Notas Fiscais, da chave de acesso da NF-e e não foi demonstrado que a despesa com Energia Elétrica foi consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (e) Insumo sem chave NF-e: ausência de demonstração do direito;
- (f) Insumos sem comprovação de crédito: os insumos que não tiveram a chave de acesso da NF-e reconhecida no Sistema Nota Fiscal Eletrônica e nem tiveram as Notas Fiscais apresentadas não foram aceitas;
- (g) Insumos utilizados em produtos exportados: a autoridade local concordou integralmente com os créditos;
- (h) Créditos relativos a serviços de assessoria, gerenciamento e mão de obra: não houve o reconhecimento do crédito, pois tais serviços seriam correlacionados a à construção de subestações de energia elétrica e redes elétricas (receitas sujeitas ao regime cumulativo);
- (i) Créditos afetos a serviços não aplicados no processo produtivo: os serviços de gestão de segurança, risco e integridade não seriam passíveis de fundar o registro de créditos de PIS e COFINS;
- (j) Créditos relativos a serviços aplicados a obras civis: não houve o reconhecimento do direito ao crédito, pois os serviços contratados estão

ligados a construção de subestações de energia elétrica e redes elétricas. As construções são obras de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração cumulativa do PIS/Cofins, sem direito ao ressarcimento;

- (k) Serviços vinculados a receitas cumulativas – obras civis: os serviços relacionam-se à Construção Civil, Montagem Eletromecânica, Montagem dos Equipamentos e Comissionamento, que pertencem a um contrato nos moldes de EPC ou *Turn Key*, sendo sujeitos à receita cumulativa, não sendo possível o ressarcimento dos créditos.

No início do voto, o relator do acórdão de manifestação de inconformidade relaciona os motivos das glosas indicados pela fiscalização:

1. Bens utilizados como insumo
  - a. Alíquota Zero, Informática e Regimes Especiais, Sem Previsão Legal, Sem Direito a Crédito
  - b. CFOP não gerador de crédito, conforme Tabela de Operações Geradoras de Créditos (Sped V 1.10). Operação de Drawback
  - c. Energia Elétrica. Legislação prevê crédito apenas ao consumo de estabelecimento da empresa. Sem Previsão Legal de Crédito como Insumo
  - d. Insumo não essencial ao Processo Produtivo. Utilização não presente no Descritivo de Processo Produtivo da Empresa
  - e. Insumo sem dados de identificação. Não tem no da NF, CFOP, NCM, Descrição do Produto, Conta Contábil do Insumo. Sem Comprovação do Direito Creditório
  - f. Movimentação Interna de Mercadoria. Transações entre Filiais e Matriz. Crédito sem Previsão Legal
2. Bens para revenda
  - a. Bens não presente nos Produtos Comercializados pela Empresa. Sem Previsão Legal de Crédito
  - b. Fornecedor sendo a Própria Empresa. Sem Previsão Legal de Direito Creditório
  - c. Suspensão de PIS/COFINS. Compra para Industrialização sob Regime de DRAWBACK
3. Serviços utilizados como insumo
  - a. Fretes Internacionais de Exportação. Sem Previsão Legal de Crédito
  - b. Serviço de Armazenagem não Aplicado na Venda. Sem Previsão Legal de Crédito

- c. Serviço de Assessoria, Gerenciamento, Mão de Obra. Serviços ligados a Construção de Estações e Redes Elétricas. Receita Cumulativa. Sem Previsão Legal de Direito Creditório
  - d. Serviço não Aplicado no Processo Produtivo nem Essencial a sua Fabricação . Sem Previsão Legal de Crédito
  - e. Serviços Aplicados sem identificação de : Fornecedor, Aplicabilidade do Serviço, CFOP, NCM. Sem comprovação do Direito Creditório
  - f. Treinamento. Serviço Utilizado após Produto Acabado. Não incorporado durante o Processo de Fabricação. Sem Previsão Legal de Crédito
4. Frete na operação de venda
- a. Movimentação Interna. Sem motivação de venda nem de fase de industrialização
5. Energia Elétrica
- a. Despesas não relacionadas ao consumo de energia elétrica nos estabelecimentos comerciais da empresa. Sem Previsão Legal de Crédito
  - b. Exclusão do PIS e da COFINS da base de Cálculo da NF
  - c. ICMS por substituição tributária não integra base de cálculo do PIS e COFINS
  - d. NF não declarada no EFD Contribuições

A seguir, apresenta as matérias controvertidas:

- Bens utilizados como insumo
- Regularidade da recomposição dos saldos credores da Manifestante informados na DICON (anos de 2009 a 2011) e na EFD Contribuições (2012 a 2014);
- Conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, tanto de bens adquiridos quanto de serviços tomados;
- Possibilidade de comprovação extemporânea de bens e serviços considerados como insumos;
- Viabilidade do registro de créditos em serviços imprescindíveis vinculados à percepção de receitas cumulativas afetas aos produtos finais fabricados (estações, subestações e redes de distribuição de energia elétrica);
- Possibilidade de superação de equívoco cometido quando da transmissão do pedido de ressarcimento (incluir créditos atinentes à devolução de mercadorias na apuração do valor a ser ressarcido), por conta do princípio da verdade material;

- Possibilidade de superação do equívoco na informação prestada em DACON acerca da origem do crédito de energia elétrica, por conta do princípio da verdade material.

Após análise das informações fiscais em resposta aos procedimentos de diligência e a partir das manifestações do contribuinte, a DRJ acordou pela procedência em parte das alegações, reconhecendo parcialmente o direito creditório constante do pedido de ressarcimento, de acordo com o resultado da diligência fiscal, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: [...]

DIFERENÇAS APURADAS EM DILIGÊNCIA FISCAL ACERCA DO CONTEÚDO DA EFD - CONTRIBUIÇÕES E INFORMAÇÕES PRESTADAS EM PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS PELO SUJEITO PASSIVO. RECÁLCULO DO DIREITO CREDITÓRIO.

Restando evidenciado que, em despacho de diligência, não foram considerados todos os créditos a que faz jus o sujeito passivo, é imperioso o recálculo do direito creditório.

PROCEDIMENTO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR DE PIS MENSALMENTE. CÔMPUTO DE TODOS OS CRÉDITOS E DÉBITO. AUSÊNCIA DE COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO.

A apuração de saldo credor de PIS passível de ressarcimento deve ser precedida do confronto de todos os débito e créditos relativos a cada mês do trimestre. Ao realizar tal apuração, é necessário desconsiderar a discriminação dos créditos em função da receita a eles vinculada (receita tributada no mercado interno, receita não tributada no mercado interno e receita de exportação), sendo descabido entender que tal apuração materializa verdadeira compensação de ofício. Havendo saldo credor de PIS após tal apuração, aí sim se torna cabível discriminar os créditos em função da receita a eles vinculada, vez que somente há direito de ressarcimento do saldo credor de PIS vinculado a receitas não tributadas no mercado interno e à receitas de exportação.

QUALIFICAÇÃO DOS INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO. PARECER NORMATIVO RFB Nº. 5, DE 2018.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS (inciso II do caput do art. 39 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) 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. Verificado que a fiscalização adotou tal conceito para fins de aferição do direito creditório ventilado pelo sujeito passivo, não há reparos a serem efetuados à resposta às diligências fiscais.

NÃO ATENDIMENTO DE REITERADAS INTIMAÇÕES PARA FINS DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. APRESENTAÇÃO DE PLANILHA, NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, DESACOMPANHADA DA JUSTIFICATIVA DO ATRASO NA PRESTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES REQUERIDAS. INFORMAÇÕES INSUFICIENTES PARA COMPROVAÇÃO INTEGRAL DO DIREITO CREDITÓRIO.

Restando evidenciado que o sujeito passivo foi reiteradamente intimado para explicitar a origem de todos os seus créditos de PIS e não apresentou os competentes esclarecimentos em relação a algumas notas fiscais, entende-se irretocável o procedimento adotado pela fiscalização ao não computar tais notas fiscais no cálculo dos créditos de PIS detidos pelo sujeito passivo. A apresentação de mera planilha na manifestação de inconformidade, sem correlacionar tais informações com cada uma das notas fiscais não aceitas pela fiscalização e explicitar os motivos da prestação tardia de tais informações, não é bastante para a comprovação do direito creditório.

SERVIÇOS VINCULADOS À PERCEPÇÃO DE RECEITAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL (REGIME CUMULATIVO). DESCABIMENTO DO DIREITO DE CRÉDITO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A glosa nos créditos afetos a serviços tomados por conta de estarem vinculados à percepção de receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS deve ser mantida, quando o sujeito passivo não demonstra a incorreção de tal vinculação, trazendo apenas alegações relativas à imprescindibilidade de tais serviços no exercício das atividades operacionais da empresa.

CRÉDITOS RELATIVOS À DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO.

Os créditos registrados em decorrência da devolução de mercadorias não podem ser objeto de rateio para fins de ressarcimento do PIS, vez que plenamente possível identificar a sua origem (receita tributada no mercado interno). Destaque-se que os créditos diretamente relacionados à percepção de receita tributada no mercado interno não são passíveis de ressarcimento CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA INFORMADOS COMO INSUMO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. ALEGAÇÃO DE ERRO DE PREENCHIMENTO DAS DACON E EFD - CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS E DEMAIS ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA FINS DE CREDITAMENTO.

O registro de créditos afetos ao consumo de energia elétrica pode ser reconhecido, mesmo que o sujeito passivo tenha informado tais créditos como vinculados a insumos em suas DACON e EFD - CONTRIBUIÇÕES. Contudo, ausente a apresentação das competentes notas fiscais e demais esclarecimentos pertinentes, não há como se reconhecer o direito ao creditamento.

ALEGAÇÃO AFETA A PERÍODO NÃO ALBERGADO PELO PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Alegações que não guardam pertinência ao litígio, notadamente aquelas relativas a glosa realizada em período de apuração diverso, não merecem ser conhecidas, vez que impertinentes para a solução do litígio.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário em que pede:

- a) a declaração de ilegalidade da compensação de ofício realizada e da decadência do débito indevidamente reaberto e compensado de ofício,
- b) a determinação de que sejam refeitos os cálculos do aproveitamento dos créditos, para fins de recomposição dos saldos credores, com o efetivo transporte e alocação de todos os créditos incontroversos não ressarcíveis remanentes para os períodos subsequentes,
- c) o reconhecimento integral da regularidade dos créditos de bens e serviços adquiridos como insumos e das despesas com energia elétrica,
- d) que os créditos reconhecidos sejam devidamente corrigidos pela Taxa Selic, nos termos do Tema nº 1.003/STJ; e
- e) pela possibilidade de juntada de documentos comprobatórios durante o trâmite do processo administrativo, em atenção ao princípio da verdade material, bem como pela conversão em diligência para a produção de perícia técnica.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

### Preliminar

A recorrente trata certas matérias no mérito, quando, em verdade, trata-se de matéria preliminar ao mérito. Passa-se a analisar.

#### 1. Do princípio da verdade material

Sustenta a recorrente que a autoridade pode e deve buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento e efetuar o cotejo de

todos eles para o fim de apurar a regularidade das operações, caso contrário, o procedimento fiscalizatório poderá incorrer em equívocos que, por diversas vezes, são maléficos aos contribuintes.

A alegação da recorrente é genérica e sem fundamento. O julgador *a quo* determinou a conversão do julgamento em diligência em duas ocasiões, analisando todos os aspectos da manifestação de inconformidade, bem como efetuou aprofundada análise de todas as planilhas apresentadas pela recorrente.

Nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. Não havendo nova prova apresentada pelo contribuinte, cujo ônus é originariamente dele nos processos de reconhecimento de direito creditório, não há deficiência a ser suprida no processo.

Nesse tema, trago a jurisprudência deste Conselho materializada na ementa parcial do Acórdão nº 3302-007.946, que abaixo reproduzo:

**DILIGÊNCIA. PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE.**

Não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada em sede de impugnação. Procedimentos de diligência ou de perícia não se afiguram como remédios processuais destinados a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

**VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.**

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus da prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do sujeito passivo que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico.

**(Processo nº 10880.998307/2009-76, Acórdão nº 3302-007.946, Sessão de 17 de dezembro de 2019, Conselheiro Vinícius Guimarães)**

Afasto a pretensão, por ser vaga e desacompanhada de elementos fáticos ou materiais.

## 2. Da produção de provas

Pugna a recorrente pela possibilidade de apresentar documentos em momento posterior, em decorrência da aplicação de princípios de regência do processo administrativo federal.

Sustenta que o art. 29, da Lei nº 9.784, de 1999, dispõe que cabe ao próprio órgão responsável a impulsão processual com o objetivo de possibilitar um mais completo acervo probatório.

Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

Cita entendimento deste Conselho em que se admitiu a juntada de provas posteriormente à impugnação.

PROVAS. DOCUMENTOS JUNTADOS EM RECURSO VOLUNTÁRIO PARA COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA DO INDÉBITO.

Cabível a juntada de documentos ao processo, posteriormente à apresentação da impugnação, quando se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, nos termos do art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto n.º 70.235/72.

Nos termos do art. 63, §8º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, a maioria dos conselheiros acompanhou o voto da Relatora pelas conclusões por entenderem que a flexibilização da prova só pode ocorrer nas estritas hipóteses do art. 16, §4º, do Decreto n.º 70.235/72, não se amparando, o entendimento dos eminentes julgadores, na relativização segundo o princípio da verdade material.

**(Processo nº 11060.900074/2010-30, Acórdão nº 9303-010.566, Sessão de 11 de agosto de 2020, Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

Sem razão a recorrente.

A possibilidade de apresentação de documentos em momento posterior à manifestação de inconformidade ou na interposição do recurso voluntário encontra-se previsto, conforme esclarece o precedente citado pela recorrente, no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Não havendo demonstração de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, de apresentação de prova em razão de fato ou direito superveniente, ou ainda para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, não há como socorrer a recorrente.

Ainda mais quando a recorrente sequer especifica quais documentos pretende apresentar, tampouco os apresenta junto ao recurso voluntário.

Afasto a pretensão.

### Mérito

No mérito, após a realização de segunda diligência fiscal, a decisão recorrida reverteu glosas de créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno oriundas de operação de importação, permanecendo as seguintes matérias merecendo apreciação.

#### 1. Da alegação de ilegalidade da compensação de ofício sem observância dos requisitos legais

O julgador de piso bem sintetiza e assim decide a matéria:

O Manifestante traz longo arrazoadado acerca do descabimento do procedimento adotado pela fiscalização para a apuração do valor a ser ressarcido a título de PIS, **pois teria havido verdadeira compensação de ofício à revelia do sujeito passivo e em desconformidade com as disposições que regulamentam a matéria.**

Tal alegação é totalmente descabida, **vez que não houve qualquer compensação de ofício no procedimento realizado pela fiscalização,** conforme explicitaremos a seguir.

A fiscalização acosta aos autos do e-dossiê nº. 10010.022669/1016-17 diversos anexos com as glosas empreendidas (*são os Anexos V1 a V5*). Em tais anexos, é possível identificar todas as glosas realizadas, com sua respectiva motivação, (...)

(...)

**Após definir o valor das glosas na primeira diligência fiscal, a fiscalização elaborou um quadro comparativo entre os créditos indicados pelo sujeito**

passivo em suas DACON ou EFD – Contribuições e os créditos efetivamente reconhecidos pela fiscalização (tais créditos constam do “Anexo VI\_GRID\_12\_Apuração de Créditos Contr x Fiscal”). Destaque-se que, em decorrência de o ressarcimento somente ser cabível em relação aos créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno ou decorrentes de exportação, é necessário ratear os créditos reconhecidos, quando não foi possível identificar exatamente qual a receita vinculada a determinado crédito.

(...)

Após apurar o valor dos créditos de PIS e COFINS efetivamente comprovados, a fiscalização elaborou, em decorrência da segunda diligência fiscal, o Anexo VII\_De x Para Grid 2012 Apr e Contr de Cred, nos quais se realiza a efetiva apuração do saldo credor de PIS e COFINS passível de ressarcimento em cada trimestre. Na elaboração de tais anexos, a fiscalização adotou corretamente as seguintes premissas:

- Na Linha 01, consta o saldo credor de meses anteriores;
- Na Linha 06, há a transcrição dos créditos reconhecidos nos Anexos VI\_GRID\_09 a VI\_GRID\_14;
- Na Linha 12, há a indicação do valor dos créditos utilizados pelo sujeito passivo em suas DACON ou EFD – Contribuições;
- Na Linha 14, consta o crédito remanescente. Quando tal valor é negativo (ou seja, quando os créditos descontados pelo sujeito passivo em suas DACON ou EFD – Contribuições são superiores aos créditos efetivamente reconhecidos pela fiscalização), a fiscalização corretamente realizou a utilização de créditos de PIS ou COFINS relativos ao mesmo trimestre, mas vinculados a outra modalidade de receita. Tal utilização consta da Linha 13, intitulada “Crédito descontado de ofício”;
- Quando o valor indicado na Linha 14 é positivo no curso do trimestre, tais créditos são transferidos para a Linha 01 da planilha afeta ao mês subsequente. No encerramento do trimestre, tal informação corresponde ao valor do crédito a ser deferido nos competentes pedidos de ressarcimento formulados pelo sujeito passivo.

Com base em todo o arrazoadado supra, é forçoso concluir que não houve nenhuma compensação de ofício realizada pela fiscalização. A Linha 13 das planilhas supra (“Aproveitamento de Ofício”) apenas aponta que, em determinados meses, por força da necessária discriminação dos créditos de PIS e COFINS em função das receitas auferidas pela pessoa jurídica, teria havido insuficiência de crédito em determinada rubrica por conta do aproveitamento dos créditos realizado pelo sujeito passivo em suas DACON ou EFD - Contribuições, insuficiência esta que deve ser suprida por eventual excesso em crédito vinculado a outra receita no mesmo mês.

De fato, não haveria sentido em apurar que haveria insuficiência de crédito de PIS vinculado às receitas no mercado interno e excesso de crédito vinculado, por exemplo, às receitas de exportação auferidas no mesmo mês, e entender que tal excesso de crédito poderia ser ressarcido integralmente. (destaquei)

Em atendimento ao segundo procedimento de diligência, a autoridade fiscal destaca que não houve compensação de ofício:

Todos os créditos passíveis de ressarcimento utilizados na recomposição das Dacon 2009 a 2011 e EFD 2012 a 2014, foram mantidos por essa fiscalização, conforme apresentados pelo próprio contribuinte durante todo o período.

Nos Anexo VII – Grid 2009, 2010 e 2011 as tabelas PIS - Controle do Crédito (versão Contribuinte) e COFINS - Controle do Crédito (versão Contribuinte), no seu item 06.Crédito Apurado no Mês e 12.(-)Crédito Descontado no Mês, tiveram seus dados obtidos das Ficha 13 A e Ficha 23 A das Dacon 2009\_2011. Esses arquivos estão apresentados no e-Dossiê Proc. nº 10010.022669/1016-17. Esses valores estão replicados nas tabelas PIS - Controle do Crédito (Auditoria) e COFINS – Controle do Crédito (Auditoria) do Anexo VII no item 12.(-)Crédito Descontado no Mês. Ocorre que quando da recomposição do mesmo, em função dos saldos obtidos, quando insuficientes para cobrir os valores descontados pela empresa, foi necessário a utilização de ofício dos créditos remanescentes, sendo dada prioridade de utilização dos créditos não ressarcíveis, quando possível e apresentados no item 13.(-)Crédito Descontado de Ofício. O saldo, nessa tabela, do item 14.CRÉDITO REMANESCENTE, quando negativo ou zero, indica a impossibilidade de aproveitamento do crédito, obrigando então a busca de créditos remanescentes vinculados a outras Receitas para quitação do débito tributário da PIS/COFINS do período, conforme ali demonstrado.

(...)

Os valores extraídos da EFD estão apresentados no Anexo H – Grid 2012\_2014 Aproveitamento de Créditos, coluna L, “Crédito Descontado no Período”, no Dossiê de Atendimento Proc. nº 10010.022669/1016-17, e foram utilizados nos Anexo VII – Grid 2012 a 2014 Aproveitamento e Controle dos Créditos, conforme descrito nos itens 15 e 16 desse Despacho.

Eles representam fielmente o desejo da empresa quanto da utilização dos mesmos. Quando, da recomposição dos Dacons e EFDs, os créditos existentes alocados pela empresa não foram suficientes para quitação dos débitos do PIS/COFINS, sempre foram aproveitados inicialmente os créditos vinculados as Receitas não passíveis de Ressarcimento.

Apenas nas situações onde não era mais possível o aproveitamento dos mesmos para quitação dos débitos do PIS/COFINS do período e **para que não ocorresse insuficiência de recolhimento, é que foram utilizados créditos passíveis de Ressarcimento.**

Pois bem.

A recorrente evidentemente confunde os procedimentos de compensação de ofício com a técnica de utilização de créditos passíveis de ressarcimento para dedução do valor da contribuição a recolher. A compensação de ofício ocorre quando a Receita Federal utiliza automaticamente créditos já reconhecidos para quitar débitos.

Aqui, não houve a utilização de créditos deferidos para quitação de débitos em aberto, mas, sim, o rearranjo dos créditos na DACON e na EFD-Contribuições de modo a evitar que a apuração de créditos e débitos resultasse na insuficiência de recolhimento.

Nesse sentido, corretamente a fiscalização, primeiro, utilizou os créditos não passíveis de ressarcimento, alocados pela recorrente para quitação dos débitos informados nas declarações, e, havendo glosa de créditos, por ausência de direito, em um segundo momento, utilizou os créditos passíveis de ressarcimento.

Vejamos como é tratada a questão no art. 5º da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º da Lei nº 10.833/03:

Lei nº 10.637/02

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - **dedução do valor da contribuição a recolher**, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - **compensação com débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, **não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Lei nº 10.833/03

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (destaquei)

Veja-se, somente após a utilização dos créditos, não ressarcíveis e ressarcíveis, na dedução do valor da contribuição é que há permissão para o ressarcimento.

Não só o procedimento adotado pela autoridade fiscal possui amparo na legislação, caso fosse aplicado o entendimento da recorrente, a insuficiência de recolhimento por ausência de crédito suficiente na dedução dos débitos apresentados na apuração da não-cumulatividade ocasionaria o lançamento fiscal do saldo de valores devidos da contribuição, com multa de ofício de 75%, enquanto os créditos ressarcíveis seriam deferidos pelo valor original.

Sem razão a recorrente, do que nego provimento.

## 2. Da alegação de ilegalidade da compensação de ofício sem a observância dos requisitos legais

Alega a recorrente que houve desobediência ao art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, pela utilização de créditos objeto do pedido de ressarcimento para a quitação de débitos informados na DACON e EFD-Contribuição.

Entende que o limite da análise fiscal deve ser o pedido do contribuinte, de modo que a inobservância desse limite acarreta a nulidade do ato decisório, e é despropositado admitir que a fiscalização faça uso de ofício de créditos ressarcíveis para a recomposição de insuficiências fruto do seu procedimento.

Sustenta que há determinação expressa de consulta prévia ao contribuinte, conforme disposto no art. 6º do Decreto nº 2.138/97, art. 73 da Lei nº 9.430/96 e no art. 89, da IN/RFB nº 1717/17, quando há reconhecimento do crédito objeto de PER, a Receita Federal do Brasil analisa se existem débitos e, em caso positivo, poderá utilizar o valor do crédito para compensar o débito existente.

A recorrente insiste na tese da compensação de ofício. Nesse sentido, não havendo a compensação de ofício, não há que se falar em consulta prévia à recorrente para utilização dos créditos ressarcíveis.

Alega, também, a recorrente que os créditos ressarcíveis encontravam-se acobertados pelo art. 151, III, do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Sem razão a recorrente. A suspensão da exigibilidade refere-se à cobrança do crédito tributário constituído mediante lançamento pela autoridade administrativa e não ao crédito passível de ressarcimento derivado da apuração não cumulativa das contribuições!

De todo modo, tal base de alegação foi analisada no capítulo recursal anterior, do que nego provimento ao recurso.

### 3. Da alegação de ilegalidade da compensação de ofício por decadência dos débitos compensados

Sustenta a recorrente que a fiscalização trouxe à tona débitos relativos a fatos geradores de 2009 a 2014, que o PER foi transmitido em 2013 e a fiscalização só se iniciou em 22.10.2016, datando-se a manifestação de inconformidade em 18.11.2016 e havendo a conversão do julgamento em diligência pela DRJ em 20.03.2020. Nesse sentido, a recomposição da escrita fiscal, em atendimento à diligência, ocorreu em 04.09.2020, o que atrai a ocorrência da decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Não como acolher a alegação da recorrente.

Primeiramente, deve-se afastar a tese repetida *ad nauseam* de que houve compensação de ofício, conforme capítulos anteriores.

Em segundo lugar, a data de ciência do Despacho Decisório foi de 18.11.2016, conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl.15) e a data da apresentação da manifestação de

inconformidade, de modo diverso do afirmado pela recorrente, ocorreu em 15.12.2016.

Cabe lembrar que somente houve a conversão do julgamento em diligência pela DRJ, porque a recorrente não apresentou os documentos comprobatórios do crédito pleiteado à autoridade fiscal no prazo estabelecido pelo próprio Mandado de Segurança por ela impetrado. Ao apresentar a documentação junto da manifestação de inconformidade, a DRJ decidiu pela diligência.

Terceiro, a fiscalização não “trouxe à tona débitos tributários”, os valores já constavam da DACON e EFD-Contribuições da recorrente, não houve alteração da base de cálculo da contribuição pela fiscalização, mediante inclusão de novos débitos. Nesse sentido, a utilização de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas pressupõe a comprovação da autenticidade das operações que os geraram e sua adequação às disposições legais.

Portanto, o prazo de cinco anos do art. 150, § 4º, do CTN para manifestação da Fazenda Pública diz respeito aos débitos informados (lançamento por homologação) e, em relação a eles [débitos], a autoridade fiscal não promoveu qualquer alteração e, corretamente, procedeu à recomposição dos saldos credores.

Pois bem.

Conforme já esclarecido no primeiro capítulo do mérito, como o ressarcimento somente é cabível em relação aos créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno ou decorrentes de exportação, é necessário ratear os créditos reconhecidos, quando não há possibilidade de identificar qual é a receita vinculada a um determinado crédito.

E, de acordo com a constatação da fiscalização, apenas nas situações nas quais não era possível o aproveitamento dos créditos não passíveis de ressarcimento para quitação dos débitos, de modo que não ocorresse insuficiência de recolhimento, é que foram utilizados créditos passíveis de ressarcimento.

Deste modo, não houve compensação de ofício, tampouco decadência por inclusão de débitos tributário por alteração da base de cálculo das contribuições.

Com isso, nego provimento na matéria.

#### 4. Da alegação de ilegalidade da compensação de ofício sem observância do devido processo legal

Argumenta a recorrente que a revisão dos créditos após a transmissão do PER representa *reformatio in pejus*, o que representa violação aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da legalidade.

O *reformatio in pejus* é o agravamento da situação do contribuinte, por decisão de primeira ou segunda instância, o que é vedado. Contudo, não se configurou tal situação no caso.

Conforme constata a autoridade fiscal, “todos os créditos passíveis de ressarcimento utilizados na recomposição das Dacon 2009 a 2011 e EFD 2012 a 2014, foram mantidos”, o que houve foi a redução do crédito ressarcível, tendo em vista que parte desses valores foram aproveitados para quitar os débitos das contribuições apurados nas declarações (DACON EFD-Contribuições).

Não havendo agravamento da situação da recorrente, nego provimento ao recurso.

#### 5. Do transporte de saldo de créditos

A recorrente inicia o capítulo no seguinte sentido:

Especificamente em relação aos créditos não ressarcíveis, oriundos de devolução de mercadorias, ponderou o Acórdão recorrido que:

*“Ao analisar os quadros relativos à apuração dos créditos de PIS do quarto trimestre de 2012, vemos que os créditos de PIS relativos à devolução de mercadorias informados na DACON pelo contribuinte foram integralmente considerados pela fiscalização. Vamos lembrar tais quadros, com atenção ao campo devolução de mercadorias (Linha 12 da planilha “Anexo VI\_De x Para\_GRID\_11\_Apuração de Créditos Contr x Fiscal”):*

*(...)*

*Logo, ao contrário do alegado na peça defensiva, não há divergência nos créditos afetos à devolução de mercadorias apontados pelo contribuinte e considerados pela fiscalização (...). Assim, não há reparos a serem feitos ao trabalho realizado pela fiscalização em relação aos créditos afetos à devolução de mercadorias.” (g.n.)*

Entretanto, a realidade dos autos é outra. Explica-se.

*(...)*

Em seguida, passa a argumentar no sentido de que não houve transporte dos saldos de créditos remanescentes aos meses subsequentes quando da recomposição pela autoridade fiscal.

Com efeito, a matéria de fundo não se refere à possibilidade de ressarcimento de créditos relativos à devolução de mercadoria, mas, sim, em relação à recomposição dos saldos credores.

Pois bem.

A recorrente reproduz as tabelas relativas ao PIS do 4º trimestre de 2012, em que se verifica que o saldo inicial dos créditos dos meses de outubro, novembro e dezembro, que deveriam espelhar o saldo final dos meses anteriores vinculados às receitas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação, aparecem zerados, enquanto há saldo inicial relativos aos créditos de meses anteriores vinculados às receitas tributadas no mercado interno.

Com isso, conclui a recorrente que “todo mês iniciava um novo período com montante de crédito muito inferior ao que realmente fazia jus”.

A razão não a socorre.

Isso porque os saldos finais mensais dos créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação foram considerados, pela fiscalização, como ressarcíveis, enquanto os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno são transportados para aproveitamento e abatimento dos débitos apurados mensalmente.

Ora, só há duas alternativas para utilização dos créditos ressarcíveis ao fim da apuração mensal: ou (1) são aproveitados para quitação dos débitos apurados mensalmente quando há insuficiência de créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, ou (2) são ressarcidos. Desta maneira, não haverá saldo a ser transportado, em razão de sua utilização de uma das duas formas.

Nego provimento.

## 6. Dos bens utilizados como insumos

A autoridade motivou as glosas sobre os créditos da aquisição de bens utilizados como insumo, conforme consta do “Anexo V1 – Glosa dos Bens Utilizados como Insumo”, reunidos no e-dossiê de atendimento nº 10010.022669/1016-17, da seguinte forma:

- Alíquota Zero, Informática e Regimes Especiais, Sem Previsão Legal, Sem Direito a Crédito;

- CFOP não gerador de crédito, conforme Tabela de Operações Geradoras de Créditos (Sped V 1.10). Operação de Drawback;
- Energia Elétrica. Legislação prevê crédito apenas ao consumo de estabelecimento da empresa. Sem Previsão Legal de Crédito como Insumo;
- Insumo não essencial ao Processo Produtivo. Utilização não presente no Descritivo de Processo Produtivo da Empresa;
- Insumo sem dados de identificação. Não tem no da NF, CFOP, NCM, Descrição do Produto, Conta Contábil do Insumo. Sem Comprovação do Direito Creditório;
- Movimentação Interna de Mercadoria. Transações entre Filiais e Matriz. Crédito sem Previsão Legal.

O julgador de piso destaca que, dentre tais motivos, apenas aquele apontamento de insumo não essencial ao processo produtivo poderia materializar ofensa ao conceito de insumo estabelecido no REsp nº 1.221.170.

Compulsando as tabelas do “Anexo V1 – Glosa dos Bens Utilizados como Insumo”, verifica-se que os itens glosados pela fiscalização referem-se a “rádio”, “rádio portátil digital” e “antena para rádio digital”.

Importante notar que o “Anexo V1\_De x Para\_Bens Utiliz como Insumos Glosa”, fruto da conversão do julgamento em diligência pela DRJ, não alterou o resultado da planilha inicial em relação ao presente capítulo.

A recorrente alega que inúmeros bens adquiridos foram objeto de glosa, “sendo patente a tentativa de mitigação da defesa e consequente invalidação do direito creditório por parte do Julgador *a quo*”. Passa, de forma exemplificativa e suplementar, a arguir sobre a essencialidade de outros bens, como gerador, painéis, relés, fios e cabos, comutador, bucha, calderaria, borne, radiador e ventilador, cubículos, para-raios, isoladores, óleo mineral e isolante, chaves, terminais e peças neles empregadas, caixas e válvulas.

Pois bem.

A alegação de que houve a glosa na aquisição dos referidos bens deve ser acompanhada de prova e não somente alegação genérica. Caberia à recorrente comprovar, através de demonstrativos, que os valores de crédito relativos à aquisição daqueles bens foram efetivamente glosados. Não havendo qualquer tentativa de demonstração da alegação, não há como desqualificar a planilha elaborada pela fiscalização, que informa claramente itens, notas, fornecedores, valores e motivação para a glosa.

Não há reforma a fazer.

## 7. Dos serviços utilizados como insumos

Em relação à aquisição de serviços utilizados como insumo, a autoridade fiscal assim destacou o motivo para a glosa, conforme constata-se nas planilhas “Anexo V3 – Glosa de Serviços Utilizados como Insumo”, bem como no “Anexo V3\_De x Para\_Serviços Utiliz. Insumos Glosa”, produzida após a conversão do julgamento em diligência, sem contudo alterar o resultado da primeira:

- Fretes Internacionais de Exportação. Sem Previsão Legal de Crédito;
- Serviço de Armazenagem não Aplicado na Venda. Sem Previsão Legal de Crédito;
- Serviço de Assessoria, Gerenciamento, Mão de Obra. Serviços ligados a Construção de Estações e Redes Elétricas. Receita Cumulativa. Sem Previsão Legal de Direito Creditório;
- Serviço não Aplicado no Processo Produtivo nem Essencial a sua Fabricação. Sem Previsão Legal de Crédito;
- Serviços Aplicados sem identificação de: Fornecedor, Aplicabilidade do Serviço, CFOP, NCM. Sem comprovação do Direito Creditório;
- Treinamento. Serviço Utilizado após Produto Acabado. Não incorporado durante o Processo de Fabricação. Sem Previsão Legal de Crédito.

Novamente, conforme bem destaca o julgador *a quo*, apenas a motivação “Serviço não Aplicado no Processo Produtivo nem Essencial a sua Fabricação. Sem Previsão Legal de Crédito” poderia estar em desacordo com o conceito de insumo estabelecido pelo STJ.

Os créditos glosados, conforme constam da descrição dos serviços nas planilhas, referem-se a “serviço de conserto”, “prestação de serviços para hidrojetamento”, “serviço de site manager”, “serviço de reparo externo (manutenção)”, “serviço de retrabalho” e “serviço de reparo”.

Em relação a cada um dos serviços listados, a recorrente não trouxe qualquer esclarecimento específico, apenas repisa o alegado na manifestação de inconformidade:

Oportuno mencionar, ainda, que a suposta falta de comprovação do direito creditório revela-se igualmente inverídica, dados os inúmeros esclarecimentos a respeito do seu processo produtivo e dos serviços nele empregados, notadamente quando da apresentação do Laudo Técnico e da planilha elucidativa complementar pela Recorrente.

Referida planilha apresenta a relação de todos serviços indispensáveis à sua produção, indicando precisamente os dados dos participantes da operação; o número dos documentos fiscais emitidos; as datas; valores; bases de cálculos das contribuições; e descrição dos itens componentes das operações.

Em seu recurso voluntário, a recorrente inicia o capítulo com o argumento de que houve inovação do fundamento pelo acórdão recorrido. Vejamos:

Acórdão recorrido

GLOSA FUNDADA NA VINCULAÇÃO DE SERVIÇOS TOMADOS A RECEITAS SUJEITAS AO REGIME CUMULATIVO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DO DESCABIMENTO DE TAL VINCULAÇÃO

No tocante à glosa relativa aos serviços de assessoria, gerenciamento e mão de obra, a fiscalização funda tal glosa nos seguintes termos: *“Os serviços contratados de Assessoria, Gerenciamento e de Mão de Obra, estão ligados a construção de estações e redes elétricas. A construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica é considerada obra de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração cumulativa do Pis e da Cofins, não dando direito a utilização desses créditos em pedidos de ressarcimento. Os itens glosados estão identificados nas colunas “P” (Glosa) e “Q” (Motivo da Glosa) no ANEXO V3”*. Veja que o motivo de tal glosa reside em tais serviços estarem vinculados à percepção de receitas sujeitas à tributação cumulativa de PIS e COFINS.

A recorrente parece ter omitido justamente o trecho em que o acórdão recorrido reproduz (e concorda) com a motivação da fiscalização, portanto, não há razão em seu argumento de inovação de fundamento.

Em seguida, de forma sucinta, defende o creditamento acerca dos seguintes serviços:

Os serviços de assessoria estão vinculados principalmente à fase de projetos, que é anterior ao início da montagem eletromecânica da subestação, dentro da etapa de construção civil, sendo que os terceiros contratados executam atividades como: (i) assessoria na elaboração de projetos de subestação descritos no item 17.1.1 do Laudo Técnico; e (ii) revisão de exigências ambientais e de segurança do trabalho, notadamente em relação às regras da ABNT, que regem a obrigatoriedade da maioria dos insumos utilizados pela Recorrente.

(...)

Ademais, dentre os serviços incluídos na fabricação e fornecimento estações de energia, estão a disponibilização dos meios necessários à manutenção das máquinas, de modo que serviço de análise técnica contratado pela Recorrente é essencial tanto na etapa final da fabricação

do bem, quanto relevante na manutenção da sua funcionalidade e qualidade.

(...)

Os serviços de engenharia e construção civil também são essenciais, em virtude da necessidade de participação e acompanhamento de profissional regularmente habilitado para análise, montagem e instalação dos equipamentos da Recorrente, nos termos da Lei nº 5.194/1966.

Por sua vez, sem os serviços de montagem e supervisão de montagem, o processo produtivo da Recorrente restaria inviabilizado, uma vez que todos seus produtos são construídos e montados, devendo observar rigorosamente métodos e manuais de montagem, contando, inclusive, com mão-de-obra especializada e ferramentas específicas.

Além disso, quando finalizada a construção e montagem, é necessário fazer a certificação de todo o trabalho realizado, verificando a instalação de forma a garantir a segurança e plena funcionalidade do sistema, razão pela qual os serviços de comissionamento também são necessários.

Neste cenário, tem-se o comissionamento, que é empregado na etapa final do processo produtivo, consistente na verificação e certificação da regularidade de todas as instalações e equipamentos, confirmando-se as plenas condições de uso e liberação para operacionalização.

(...)

Os custos com os serviços de mão-de-obra, por sua vez, referem-se à contratação de funcionários terceiros especializados para realização de atividades específicas necessárias ao processo produtivo dos transformadores, reatores e disjuntores, como por exemplo (i) a montagem de tanque; (ii) a montagem de painéis; (iii) montagem do núcleo toroidal.

A recorrente concluiu que sua operação compõe processo único e singular, no qual não empregados bens e serviços indispensáveis à sua efetivação, contudo, sem qualquer fundamentação, seja de fato ou de direito, para contrapor às razões de decidir adotadas no despacho decisório e no acórdão recorrido sobre impossibilidade de creditamento sobre dispêndios vinculados às receitas sujeitas ao regime cumulativo das contribuições.

A conclusão da autoridade fiscal baseia-se em informação prestada pela própria recorrente, na Planilha 4 – Serviços – Laudos:

**Assessoria** - Relação processo produtivo Os serviços de assessoria estão vinculados principalmente vinculados à fase de projetos anterior ao início da montagem eletromecânica da subestação turn-key dentro da etapa de construção civil (item 17.1.1, Laudo Técnico). Os terceiros contratados executam atividades como: i) assessoria na elaboração de projetos de

subestação; ii) revisão de exigências ambientais e de segurança do trabalho; etc.

**Gerenciamento** Os serviços de gerenciamento estão principalmente vinculados às etapas de: i) **construção civil** (item 17.1.1, Laudo Técnico); ii) montagem eletromecânica (item 17.1.2); iii) montagem dos equipamentos (item 17.1.3) e iv) comissionamento (item 17.1.4). Nestas etapas, as empresas terceiras são contratadas para controlar a execução das obras necessárias à implantação da subestação turn-key (ex. Instalação eletrodutos, instalação caixas elétricas, aterramento, testes em campo, etc).

**Mão-de-obra** Os serviços mão de obra de terceiros está relacionada com a contratação de funcionários especializados para realização de atividades específicas necessárias ao processo produtivo dos transformadores, reatores, disjuntores, como por exemplo: i) montagem de tanque (item 9.8.7, Laudo Técnico); ii) montagem de painéis (item 9.8.8); iii) montagem do núcleo toroidal (item 10.2.1); etc.

O termo em inglês *turn-key* pode ser traduzido como “entrega de chave” e serve para descrever um tipo de contrato em que apenas um fornecedor é contratado para desenvolver obras de construção civil do início ao fim, desde o projeto até a entrega da chave.

Nesse sentido, cabe reprodução do Despacho de Diligência (fls. 4601/4620):

49- A empresa demonstra em toda sua documentação comprobatória que realiza fornecimento de sistemas completos tipo **EPC (Engineering, Procurement, Construction)** ou **Turn Key** onde o produto final são **estações, subestações e redes de distribuição de energia elétrica**. No caso concreto, com fornecimento de obras civis e nas etapas correspondentes aos serviços de montagem eletromecânica e instalações industriais, que fazem parte do processo de produção dos bens que a empresa fornece conforme ilustrado no **Anexo IVa - Laudo Técnico de Fabricação**:

*II.1.6. PROCESSO DE FABRICAÇÃO DA SUBESTAÇÃO A subestação corresponde a uma instalação elétrica de alta potência, composta por equipamentos para transmissão e distribuição de energia, bem como de proteção e controle. (pag. 10 e 11)*

*Seu processo produtivo é composto por diversas etapas, consoante depreende-se do fluxograma extraído do laudo (fls. 127 – Anexo IVb – Laudo Técnico):*

50- A construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica, a luz da legislação vigente, são consideradas obras de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração

Cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins (**no qual não há a possibilidade de apuração de créditos**), nos termos do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 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:*

(...)

*XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)*

(...)

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;*

51- Os serviços de construção civil quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa. A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XX; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 5.194, de 1966.

52- A empresa não apresentou os contratos, solicitados por essa fiscalização nos **TIF 04 e 05** que fossem relacionados a construção de subestações, estações e redes de distribuição de energia elétrica, alegando que toda a informação necessária está apresentada nos documentos comprobatórios anteriormente entregues.

(...)

54- Assim, todos os insumos e serviços apresentados que se relacionam com as quatro etapas descritas no fluxograma acima ou seja, Construção Civil, Montagem Eletromecânica, Montagem dos Equipamentos e Comissionamento, pertencem a um contrato nos moldes de **EPC** ou **Turn Key**, sendo portanto, como já justificado anteriormente nesse Despacho, sujeitos a **Receita Cumulativa, não dando direito a Ressarcimento dos custos envolvidos nesse tipo de operação.**

55- Dessa forma foram mantidas as glosas de todos os itens apresentados na **Planilha 4 – Serviços Laudo** bem como dos demais itens relacionados a Receitas Cumulativas provenientes dos contratos Turn Key presentes nos **Anexos V1 e V3** não presentes na **Planilha 4**.

Por ausência de demonstração dos serviços que não se encontram vinculados às receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, não há reforma a ser feita.

## 8. Da regularidade dos créditos de energia elétrica

Em relação ao crédito de energia elétrica, a fiscalização motivou a glosa em razão da escrituração, pela recorrente, dos créditos como insumo e por irregularidades no cálculo dos créditos.

A recorrente, em sua manifestação de inconformidade, alega que teria havido erro no DACON ao informar créditos de energia elétrica como insumo.

O julgador de piso consignou, quando da segunda conversão do julgamento em diligência, que o equívoco na informação em DACON ou EFD-Contribuições da aquisição de energia elétrica como insumo não deveria impedir o reconhecimento do direito à fruição de tal crédito, cabendo à fiscalização apreciar se houve o erro do contribuinte.

A autoridade fiscal, em cumprimento da segunda diligência, apontou que os créditos com energia elétrica informados como insumo no DACON e na EFD-Contribuições não mereciam ser reconhecidos, uma vez que o contribuinte não apresentou os documentos comprobatórios do seu direito:

Não apresentação das Notas Fiscais, não apresentação da chave de acesso da NF-e, não demonstrando que a despesa com Energia Elétrica foi consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme previsto em artigo específico de acordo com o inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 – COFINS e do inciso IX da Lei nº 10.637/2002 – PIS.

Explica o julgador de piso que o contribuinte optou por não se manifestar à conclusão da segunda diligência, do que houve por bem não reverter as glosas.

A recorrente, em seu recurso, repisa no argumento de que houve um mero erro formal quando do cumprimento da obrigação acessória, sem, contudo, demonstrar a existência de erro, bem como não resolveu a questão essencial do motivo da glosa, qual seja, a comprovação do direito.

Provimento negado.

## 9. Da correção monetária dos créditos pela taxa SELIC

Entende a recorrente que é seu direito à correção monetária sobre os seus créditos de PIS a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização.

Sobre essa matéria, assim decidiu a CSRF no voto vencedor do Acórdão nº 9303-007.441, do Conselheiro Demes Brito, que passo a reproduzir:

Embora, o STJ tenha definido aplicação da Taxa Selic acumulada a título de “atualização monetária” do valor requerido, quando o seu deferimento decorre de ilegítima resistência por parte da Administração, entendo que os processos ao crivo de julgamento desta E. Câmara Superior, a turma deve analisar detidamente se houve ou não "oposição estatal" ou "ilegítima resistência por parte da Administração Pública".

Nos processos de minha relatoria, adoto o entendimento expresso do STJ de que o aproveitamento de créditos escriturais, em regra, não dá ensejo à correção monetária, exceto quanto obstaculizado injustamente pelo fisco, caracterizada a mora administrativa (REsp 1.035.847/RS, julgado sob o rito do art. 543C do CPC, e Súmula 411/STJ). E ainda, também justificada a imposição de correção monetária, pela taxa SELIC, a contar do fim do prazo que a administração tinha para apreciar o pedido, que é de 360 dias, independentemente da época do requerimento (art. 24 da Lei 11.457/07), conforme decidiu a Corte Superior ao apreciar o REsp. 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543C do CPC e da Resolução 8/STJ.

Neste mesmo diapasão, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça STJ, sedimentou o entendimento de que, nos termos do artigo 24 da lei nº11.457/07, a Administração Pública deve obedecer ao prazo de 360 dias para decidir sobre os pedidos de ressarcimento, independentemente da época do requerimento (REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543C do CPC/73). Assim, o marco inicial da correção monetária, levando em consideração os termos da Lei nº 11.457/2007, é o fim do prazo que a Administração tinha para apreciar o pedido, que é de 360 dias.

Como visto, o Poder Judiciário sedimentou o entendimento de que, nos termos do artigo 24 da lei nº11.457/07, a Administração Pública deve obedecer ao prazo de 360 dias para decidir sobre os pedidos de ressarcimento, independentemente da época do requerimento (REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543C do CPC/73). Assim, o marco inicial da correção monetária, levando em consideração os termos da Lei nº 11.457/2007, é o fim do prazo que a Administração tinha para apreciar o pedido, que é de 360 dias.

Sem embargo, as conclusões da Ilustre Relatora vencida, não se coaduna com os princípios da eficiência e celeridade processual, conclui se que sua leitura não atingiu os objetivos de aplicação do artigo 24 da Lei nº

11.457/2007 aos processos administrativos fiscais, inclusive aos requerimentos efetuados antes de sua vigência, que de modo vinculante estabeleceu um prazo razoável para duração do processo do processo administrativo, ou seja, para que a autoridade administrativa de origem desse uma solução aos pedidos de restituição, ressarcimento e afins seria de 360 dias.

Ora, se a administração tem o prazo de 360 dias para solucionar os processos administrativos de ressarcimento, há previsão legal para incidência da correção monetária sobre referidos pedidos, a conclusão inequívoca transmitida por esses julgados é que não há possibilidade de incidência da correção monetária neste interregno, uma vez que este seria o prazo razoável determinado na lei.

Diametralmente oposto no voto vencido, in caso como se observa nas razões de decidir da Relatora Vencida, é visível o prejuízo suportado pela Contribuinte, em razão da postergação de um prazo razoável para solução de lide, não há justificativa para o que não se pode justificar, a incidência de correção monetária pela Taxa Selic desde o protocolo do pedido, colide com os princípios da celeridade e eficiência.

Tendo em vista que houve resistência ilegítima configurada, relativamente ao ressarcimento dos créditos, há que se reconhecer o direito à atualização do valor devido, porém, somente após 360 dias do pedido.

Em virtude disso, dou parcial provimento no recurso, no que se refere à questão.

Ante o exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade da decisão recorrida e por indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido, pela taxa SELIC, após decorrido 360 dias do pedido.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar as preliminares de nulidade da decisão recorrida e em indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido, pela taxa SELIC, após decorrido 360 dias do pedido.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO