



<b>Processo nº</b>	16692.721098/2016-05
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-012.933 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de outubro de 2022
<b>Recorrente</b>	GRID SOLUTIONS TRANSMISSAO DE ENERGIA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

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

#### **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.**

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na Manifestação de Inconformidade que inaugurou o contencioso tributário, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

#### **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 débitos 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 discriminá-los 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.

Não há como confundir a proibição de constituição do crédito tributário, presente no CTN, que trata da decadência, com proibição de apuração dos créditos provenientes da não-cumulatividade da(o) PIS, com o objetivo de verificar a correção do valor solicitado em ressarcimento.

#### **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.

#### **SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. 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 da(o) 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.

**SERVIÇOS DE ASSESSORIA. SERVIÇOS DE COMISSIONAMENTO. NÃO APLICADOS À OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DIREITO DE CRÉDITO.**

A aquisição de serviços técnicos especializados e outros serviços profissionais, tais como assessoria técnica, inspeções, laudos, fiscalização e outros, podem ser requisitados antes, durante ou até depois da execução da obra, visando a um aperfeiçoamento desta. Tais serviços não são componentes da obra e possuem total autonomia em relação a esta. Portanto, as receitas desses serviços de apoio estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que estejam no mesmo contrato da respectiva obra.

**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.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.**

Nos processos derivados de pedidos de resarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INVIALIDADE. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS AO LONGO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.**

Quando a parte não aproveita as diversas oportunidades ao longo PAF, no sentido de carrear a instrução probatória de forma completa e eficaz, apta a chancelar seu pleito, não se torna cabível o pedido de diligência. Esta providência é excepcional e deve ser entendida como *ultima ratio*.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, em face da preclusão. Em relação à parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reverter as glosas relacionadas aos serviços de assessoria e comissionamento, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-

012.909, de 24 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10880.953575/2013-45, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Walker Araujo, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Fabio Martins de Oliveira, Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Larissa Nunes Girard (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

O processo administrativo ora em análise trata de Pedido de Ressarcimento de PIS, cumulada com Declarações de Compensação, referente ao 3º trimestre de 2013, lastreado em créditos que se originariam da sistemática da não cumulatividade da contribuição.

A apreciação de tal pedido foi empreendida em caráter prioritário pela equipe Especial de Auditoria da DIORT / DERAT / SP, em decorrência da medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº. 002.1383- 86.2016.403.6100, na qual restou apontado que a autoridade impetrada concluisse a análise do pleito no prazo de 30 dias.

Para cumprir o quanto disposto na decisão judicial supramencionada, o sujeito passivo foi intimado a demonstrar a composição do crédito pleiteado bem como a documentação comprobatória, dentre outros documentos necessários à análise do pleito e instrução do processo.

Em decorrência de sucessivas intimações e pedidos de dilação de prazo realizado pelo sujeito passivo e ante à ausência de exame acurado da documentação solicitada, a Autoridade Fiscal indeferiu o pedido em sua totalidade.

Em virtude da juntada de documentos no curso de processo administrativo fiscal, a DRJ em duas oportunidade converteu o julgamento em diligência com a devolução dos autos à unidade de origem, para que se adotem os procedimento necessários à validação e análise das planilhas acostadas aos autos, apontando-se fundamentadamente os créditos aceitos e glosados, com a consequente demonstração do resultado trimestral do direito creditório em foco.

Todos os Anexos descritos no Relatório Fiscal encarregado da diligência, utilizados para comprovar e justificar a análise dos créditos, feitas pela fiscalização, foram inseridos no e-dossiê Proc. nº 10010.022669/1016-17, que está vinculado aos demais Pedidos de Ressarcimento (PER) de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, apurados no 2º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2014, com exceção do Despacho de Diligência.

Os créditos analisados no curso da diligência fiscal podem ser agrupados nos seguintes tópicos:

1. Bens utilizados como insumos;

2. Serviços utilizados como insumos;
3. Bens adquiridos para revenda;
4. Frete na operação de venda;
5. Energia elétrica;
6. Devolução de mercadorias;

Após os procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal encarregada da diligência e das Manifestações Complementares propostas pela contribuinte, a lide foi decidida pela DRJ em São Paulo/SP, que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada reconhecendo o direito creditório apenas no estrito limite já reconhecido na resposta à segunda diligência fiscal. Oportuna a transcrição da ementa:

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

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

**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 discriminá-los 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. 3º 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.

**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*

**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.*

A contribuinte, devidamente cientificada, recorreu da decisão de primeiro grau, recuperando algumas razões expedidas quando de sua Manifestação de Inconformidade, argumentando em relação aos seguintes pontos:

**III.2 – ILEGALIDADE DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO REALIZADA COM CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO**

- A) Ilegalidade da compensação de ofício realizada sem a observância dos requisitos legais
- B) Ilegalidade da compensação de ofício realizada com créditos objeto de pedido de ressarcimento
- C) Ilegalidade da compensação de ofício em face da decadência dos débitos compensados
- D) Ilegalidade da compensação de ofício realizada sem observância do devido processo legal

**III.3 – CRÉDITOS RESSARCÍVEIS E NÃO RESSARCÍVEIS (DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS) - IRREGULARIDADE NO TRANSPORTE****III.4 – CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS**

- A) Bens utilizados como insumos – regularidade do crédito
- B) Serviços utilizados como insumos – regularidade do crédito

**III.5 – REGULARIDADE DOS CRÉDITOS ATINENTES À ENERGIA ELÉTRICA****IV – CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC DOS CRÉDITOS****V – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL****VI – PROVAS**

Ao final, requer:

**VII – PEDIDOS**

Ante o exposto, requer seja recebido, processado e provido o presente Recurso Voluntário, para:

- a) declarar a ilegalidade da compensação de ofício realizada, tanto pela inobservância dos requisitos legais (ausência de notificação para anuência do contribuinte) e pelo fato dos créditos estarem atrelados à Pedidos de Compensação, nos termos da Solução de Consulta Interna - COSIT n.º 24/2007 c/c art. 151, inc. III do CTN; pela decadência do débito indevidamente reaberto e compensado de ofício, haja vista o transcurso de 06 (seis) a 11 (onze) anos do seu fato gerador, nos moldes do art. 150, §4º do CTN; bem como pela impossibilidade de constituição de crédito tributário em favor do Fisco pela

lavratura de Auto de Infração, relativo ao período compreendido entre o 2º trimestre de 2009 e o 4º trimestre de 2014, igualmente pelo alcance da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, cancelando-a em sua totalidade, com a imediata disponibilização do saldo credor resarcível indevidamente utilizado;

b) determinar que sejam feitos os cálculos atinentes ao aproveitamento dos créditos, para fins de regularização na utilização dos saldos credores, com o efetivo transporte e alocação de todos os créditos incontroversos não resarcíveis remanentes para os períodos subsequentes, conforme autoriza o arts. 3º, §4º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em substituição aos créditos passíveis de resarcimento indevidamente aproveitados de ofício; os quais deverão ser imediatamente disponibilizados à Recorrente;

c) reconhecer a regularidade da totalidade dos créditos atinentes aos bens e serviços adquiridos como insumos, assim como o reconhecimento e validação do direito aos créditos decorrentes das despesas incorridas com energia elétrica, com a consequente reversão das glosas e deferimento total dos créditos pleiteado nos 64 (sessenta e quatro) Pedido de Ressarcimento.

d) determinar que os créditos reconhecidos em favor da Requerente, sejam devidamente corrigidos pela Taxa Selic, a incidir a partir do 361º do protocolo dos Pedidos de Ressarcimento, nos termos da decisão transitada em julgado proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0021383-86.2016.4.03.6100, e do julgamento do recurso repetitivo pelo STJ (Tema nº 1003).

Por fim, protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar a legalidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, em atenção ao princípio da verdade material, bem como pela conversão em diligência para a produção de perícia técnica, a ser realizada no momento processual mais oportuno, e o direito de realizar sustentação oral, nos termos do art. 58, inc. II, do Regimento Interno do CARF.

Foi registrada a solicitação de juntada de documentos ao processo, relativa a decisão judicial proferida nos Autos do Mandado de Segurança nº 1056787-80.2022.4.01.3400, determinando o julgamento imediato dos recursos apresentados nos processos relativo a diversos Pedidos de Ressarcimento (PER) de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, apurados no 2º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2014.

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 paradigmático como razões de decidir:

Em observância ao teor da liminar que determina a célere apreciação por este órgão julgador de Recursos Fiscais, resta cumprida ante a sua colação em pauta para julgamento na primeira oportunidade.

*I – Da admissibilidade:*

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 09/04/2021 (fl. 4673) e protocolou Recurso Voluntário em 07/05/2021 (fl. 4674), dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, porém dele conheço parcialmente, considerando que o pedido final sobre a correção monetária pela Taxa SELIC, não foi abordada na Manifestação de Inconformidade que inaugurou o contencioso tributário, de forma que a própria DRJ não conheceu da referida matéria, incidindo, assim, a preclusão prevista no artigo 17, do Decreto nº 70.235/72<sup>2</sup>.

Além do mais, a recorrente trouxe aos autos a informação de que a mesma matéria foi analisada pelo Poder Judiciário (Mandado de Segurança nº 0021383-86.2016.4.03.6100), o que possui o condão de gerar a concomitância, a teor da Súmula CARF n. 01<sup>3</sup>, impedindo a análise da matéria por este Colegiado.

Portanto, não merece ser conhecido o pedido sobre a correção monetária pela Taxa SELIC.

Ausentes quaisquer arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a apreciar o mérito da causa.

## ***II – Do mérito:***

Conforme relatado trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento nº 09987.15106.311013.1.509-7202 de COFINS não cumulativa, relativo à receitas de mercado interno e externo, referente ao 2º TRIM/2011, cumulado com Pedidos de Compensação, tendo a contribuinte adotado 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 10.833/2003, que após duas diligências requeridas pela DRJ restou deferido parcialmente o pedido da contribuinte.

As divergências suscitadas a esta E. Turma, dizem respeito as seguintes matérias.

- a) da recomposição dos saldos credores informados na DACON;
- b) dos créditos relativos à devolução de mercadorias;
- c) dos bens utilizados como insumos: gerador, painéis, relés, fios e cabos, comutador, bucha, caldeiraria, borne, radiador e ventilador, cubículos, para raios,

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

<sup>2</sup> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

<sup>3</sup> Súmula CARF nº 1 : Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

isoladores, óleo mineral e isolante, chaves, terminais e peças empregadas nos terminais, caixas, válvulas.

d) dos serviços utilizados como insumos: serviço de assessoria, gerenciamento, mão de obra. serviços ligados a construção de estações e redes elétricas. receita cumulativa. sem previsão legal de direito creditório (inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003);

e) da energia elétrica utilizada como insumo;

Todas as questões suscitadas pela Recorrente foram devidamente analisadas no processo idêntico ao presente caso, PA 16692.721107/2016-50, de relatoria da I. Conselheira Denise Madalena Green (acórdão), exceção feita aos valores e dados processuais, cujas razões adoto como se minha fosse, a saber:

**a) – da recomposição dos saldos credores informados na DACON:**

Defende a recorrente a ilegalidade da compensação de ofício realizada com créditos passíveis de ressarcimento. A recorrente aduz, ainda, com fundamento no § 4º do artigo 150 do CTN, a decadência do direito de reajustar a base de cálculo, visto que o Pedido de Restituição foi transmitido em 2013 e a recomposição da escrita fiscal foi realizada em 04/09/2020 (data da inclusão do resultado da diligência dos autos).

Sem razão a recorrente.

Sobre esse ponto a decisão da DRJ assim se manifestou:

**REGULARIDADE DA RECOMPOSIÇÃO DOS SALDOS CREDORES DA MANIFESTANTE INFORMADOS NA DACON**

O Manifestante traz longo arrazoado acerca do descabimento do procedimento adotado pela fiscalização para a apuração do valor a ser ressarcido a título de COFINS, 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, citando-se, apenas a título ilustrativo, um pequeno excerto do Anexo V1 – Glosa de Bens Utilizados como Insumos (*tal excerto não guarda necessária correlação com o período do pedido de ressarcimento em análise, vez que, em tal e-dossiê consta a análise dos créditos de PIS e COFINS do 2º trimestre de 2009 até o 4º trimestre de 2014*):

(...)

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.

Vamos relembrar os quadros elaborados pela fiscalização para o trimestre em análise, com os créditos efetivamente reconhecidos, apontando-se que a fiscalização apurou os créditos discriminando as aquisições no mercado interno e aquelas decorrentes de importação:

(...)

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 resarcimento 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 resarcimento formulados pelo sujeito passivo.

Vamos relembrar as planilhas afetas ao 2º trimestre de 2012 e relativas à COFINS:

(...)

Com base em todo o arrazoado 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 COFINS 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 resarcido integralmente.

Interessante apontar que, na resposta à segunda diligência fiscal, a autoridade local deixa patente que não houve compensação de ofício, nos seguintes termos:

*“Todos os créditos passíveis de resarcimento 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 dado prioridade de utilização dos créditos não resarcíveis, 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.*

*O item 06.Crédito Apurado no Mês das tabelas PIS - Controle do Crédito (Auditoria) e COFINS - Controle do Crédito (Auditoria), vieram transportados do Anexo VI – GRID\_2009 a 2011 Apuração de Créditos Contr x Fisc, obtidos após a aplicação das glosas, apresentadas nos Anexo V\_1 a 6.*

*Os créditos aproveitados pela empresa para quitação do PIS/COFINS e apresentados nas EFDs no período de 2012 a 2014, no valor total de R\$ 6.921.615,15 (Anexo H – Grid 2012\_2014 Aproveitamento de Créditos) estavam vinculados às seguintes Receitas:*

- Crédito vinculado à receita de exportação – Importação*
- Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica - Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Importação*
- Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno - Alíquota Básica*
- Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Importação*

*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.**

*O saldo 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.*

*O item 06. Crédito Apurado no Mês das tabelas PIS - Controle do Crédito (Auditoria) e COFINS - Controle do Crédito (Auditoria), vieram transportados do Anexo VI – GRID\_2012 a 2014 Apuração de Créditos Contr x Fisc, obtidos após a aplicação das glosas, apresentadas nos Anexo V\_1 a 6”.*

Assim, **irretocável o procedimento realizado pela fiscalização, não havendo que se cogitar de ter havido qualquer compensação de ofício.** (grifos originais)

Pelas explicações trazidas pela decisão de piso, verifica-se que não se trata de compensação de ofício, título que inaugura o tópico no Recurso Voluntário, mas de aproveitamento de ofício de crédito.

Com efeito, as formas de utilização do saldo credor da Cofins não cumulativa, relativos a bens, serviços, custos e despesas vinculados às receitas de exportação, apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, encontram-se disciplinadas no art. 6º desta Lei, que tem o seguinte teor:

Art. 6º **A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (Produção de efeito)**

I - **exportação de mercadorias para o exterior;**

[...]

§ 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.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º **aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação,** observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

[...]

Por sua vez, as hipóteses desonerativas previstas no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, aplica-se nas operações de venda realizadas para o mercado interno. Logo, as formas de aproveitamento do saldo credor, prevista no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, aplica-se aos créditos vinculadas as operações de venda realizadas no mercado nacional com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. O referido preceito legal faz referência ao saldo credor “*acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004*”.

Nos casos de ressarcimento/compensação, a lei determinou que fosse observada a legislação específica da matéria. Tais disposições, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estavam disciplinados, à

época da transmissão do PER/DCOMP, na IN RFB 900/2008, revogada pela IN RFB nº 133/2012, mas sem mudança no texto original, preveem a forma de utilização do saldo credor acumulado:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

[...]

Portanto, chega-se a conclusão de que o crédito apurado na forma do art. 3º dessa lei, poderá ser aproveitado, devendo sua utilização ocorrer na seguinte ordem: 1º - dedução de débitos da mesma contribuição; 2º - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal; 3º – esgotadas as hipóteses anteriores, a pessoa jurídica poderá solicitar o ressarcimento em dinheiro.

Assim, o aproveitamento de ofício de créditos da não cumulatividade está correto.

Com relação a decadência, é certo que existem diferenças técnicas claras entre a reescrituração de livro fiscal e constituição do crédito tributário pelo lançamento. Não se pode confundir a apreciação de um pedido de ressarcimento com a atividade de lançamento previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional, sujeito as regras do art. 173, I ou 150, §4º do CTN.

Oportuno ressaltar, que a recomposição da base de cálculo, seja na base de receita seja no creditamento da não-cumulatividade, pode ser efetivada sem a necessidade de lavratura de Auto de Infração, pois é condição para se concluir pela procedência do pedido.

Para melhor entendimento, faz-se necessária discussão acerca da Súmula CARF nº 159, de observância obrigatória por este colegiado: “*Súmula CARF nº 159 Não é necessária a realização de lançamento para glossa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.*

Por outro lado, nos pedidos de restituição, não há restrição temporal ao poder de investigação do Fisco que tem o poder/dever de investigar as atividades do sujeito passivo no contexto da legislação de regência: o fim último é apurar se o valor a restituir está, ou não, de acordo com a legislação. Em outras palavras, as autoridades fiscais não podem calcular os créditos isoladamente dos débitos, pois o confronto entre ambos é que

gera o dever de pagar ou de transferir eventual saldo para o período seguinte.

Nesse sentido, não tenho como concordar com a alegação de decadência ventilada pela recorrente, e sequer da necessidade de lançamento de ofício no presente caso, pois que a incorporação de valores na base de cálculo da COFINS se deu na tarefa de determinação do crédito objeto de ressarcimento, ao que a recorrente se sujeita no momento em que formula pedido.

Por fim, não assiste razão também a alegação de que a reapuração da base de cálculo feriria os princípios do devido processo legal, contraditório, ampla defesa e do estado de direito, já que o contribuinte pode se defender da nova apuração, inclusive dos valores apurados. A reapuração da base de cálculo é a constatação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, sendo possível o sujeito passivo contestá-la mediante apresentação de Manifestação de Inconformidade e no seu Recurso Voluntário, como ocorre no presente caso.

Diante de todo exposto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

**b) dos créditos relativos à devolução de mercadorias:**

No que tange os créditos relativos à devolução de vendas, a decisão de primeira instância analisou este assunto nos seguintes termos:

No tocante ao crédito relativo à devolução de mercadorias, vamos relembrar o quanto exposto pela fiscalização: “*Todos as mercadorias devolvidas tiveram origem no Mercado Interno dando direito a crédito mas não podendo ser rateado com os créditos do Mercado Interno Não Tributado e Mercado Externo. Sendo assim esses créditos foram considerados apenas como dedução das contribuições e não como ressarcimento. Foram, portanto, realocados, não sendo rateados e considerados integralmente na coluna Mercado Interno*”.

O Manifestante, por outro lado, aponta que “*a despeito do Sr. Fiscal ter sugerido uma realocação dos valores, ponderando que tais créditos foram “considerados integralmente na coluna Mercado Interno”, ao analisar as bases de “Aproveitamento e controle de crédito” produzidas e colacionados aos autos, verifica-se que não ocorreu a alocação em sua totalidade*”. Aponta-se, ainda, que “*do valor total das devoluções, não foi prontamente considerado pela Fiscalização em diligência o montante de R\$ 6.930.804,11 (seis milhões, novecentos e trinta mil, oitocentos e quatro reais e onze centavos)*”.

Ao analisar os quadros relativos à apuração dos créditos de COFINS do segundo trimestre de 2011, vemos que os créditos de COFINS relativos à devolução de mercadorias informados na DACON pelo contribuinte foram integralmente considerados pela fiscalização. Vamos relembrar tais quadros, com atenção ao campo devolução de mercadorias (*Linha12 da planilha “Anexo VI de x Para Grid 11 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, sendo pertinente transcrevermos o seguinte excerto da resposta à segunda diligência fiscal:

*A defesa da empresa confunde o reconhecimento total dos Créditos de Devolução de Mercadorias, no período, com o aproveitamento desses créditos. Nas planilhas do Anexo VI\_GRID Apurações de Créditos Contr*

*x Fiscal no seu item 26.TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES PIS e 27.TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES COFINS, os Créditos de Devolução de Mercadorias estão somados na sua integridade a todas as demais bases de cálculo dos créditos e são transportados para as tabelas PIS - Controle do Crédito (Auditoria) e COFINS - Controle do Crédito (Auditoria) dos Anexo VII para o item 06.Crédito Apurado no Mês.*

*Ocorre que quando da recomposição do Aproveitamento e Controle dos Créditos dos períodos analisados, foi necessário o aproveitamento de ofício de parte dos créditos vinculados ao Código 101 – Créditos Vinculados a Receitas Tributadas no Mercado Interno, para abatimento do PIS/COFINS devido no período conforme já esclarecido e demonstrado no item B - COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO COM CRÉDITOS RESSARCÍVEIS apresentado nesse Despacho”*

Assim, não há reparos a serem feitos ao trabalho realizado pela fiscalização em relação aos créditos afetos à devolução de mercadorias.

Como se pode perceber, não houve qualquer irregularidade no procedimento fiscal. Portanto irretocável a decisão de piso.

Advoga da recorrente que ainda que se admita a compensação de ofício, já discutido acima, “ao analisar o “Anexo VII - Grid\_2012-Aproveitamento e controle de crédito” elaborados pelo Fisco, verifica-se sem maiores esforços que não houve o devido transporte dos saldos de créditos aos meses subsequentes quando da recomposição fiscal”. Cita o § 4º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Da leitura do dispositivo invocado pela recorrente, por si só, já invalida o argumento da defesa:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes.

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o caput do seu artigo. Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático.

Com base nessa regra hermenêutica, a melhor interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes através de desconto do valor

apurado na forma do art. 2º (dedução do tributo devido), e não fazendo seu acúmulo para fins de realizar compensação com outros tributos.

Em relação a alegação de que o Fisco reabriu débitos tributários já decaídos, relativos a fatos geradores de 2009 a 2014, e aproveitou indevidamente de ofício os créditos passíveis de resarcimento sob alegação de suposta “insuficiência de em determinada rubrica por conta do aproveitamento dos créditos realizado pelo sujeito passivo”, deixo de me manifestar, pois já tratado no tópico acima.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

**c) dos bens utilizados como insumos:**

Conforme se depreende do item 1.5.1 do primeiro Despacho de Diligência realizado nos autos, a autoridade fiscal glosou os créditos oriundos da aquisição de insumos cuja comprovação não foi possível, em razão das planilhas fornecidas pela recorrente não conterem o nº da NF, CFOP, NCM, Descrição do Produto e a qual Conta Contábil pertencem, de forma que não foi possível verificar a veracidade das informações:

Através do TIF 03 (Termo de Intimação Fiscal) foi solicitado ao contribuinte que complementasse as informações por ele apresentadas nas Planilhas Bens Utilizados como Insumos 2009-2012 e 2013-2014 – Dados Incompletos. Apesar disso, na nova entrega das planilhas alguns insumos continuaram sem a devida comprovação. Os mesmos não contêm nº da NF, CFOP, NCM, Descrição do Produto e a qual Conta Contábil pertencem. Dessa forma não foi possível verificar a veracidade das informações, sendo portanto, glosado os itens assim identificados na planilha. Os itens glosados estão identificados nas colunas “Q” (Glosa) e “R” (Motivo da Glosa) no ANEXO VI.

Intimada a apresentar as informações e documentações adicionais solicitada na segunda diligência proposta pela DRJ, a contribuinte esclarece o seguinte:

“Em relação ao item 1 - “Bens Insumos Incompletos”, a Manifestante esclarece que já foram acostadas aos autos todas as cópias dos DANFES pertinentes as operações creditórias, comprovando-se a regularidade que se postula. Neste sentido, acosta à presente planilha elucidativa (Doc. 02), referenciando o “nome do arquivo” (Coluna “CE”) e as respectivas “páginas” (Coluna “CF”) onde se encontram os documentos (Coluna “Q”), tal como requerido pelo Fisco.”

Dessa forma, a análise do pleito se limitou na documentação anterior apresentada pela empresa e nos documentos juntados na Manifestação de inconformidade. Após concussão da análise do direito creditório, a autoridade fiscal, encarregada da segunda diligência requerida pela DRJ, se manifestou nos termos abaixo transcritos:

**D - BENS E SERVIÇOS SEM COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO**

28- Em decorrência das glosas devido a ausência de comprovação do direito creditório, visto que os insumos não teriam dados de identificação, a defesa da empresa apresentou planilha elucidativa relativa aos bens e serviços adquiridos como insumos, os quais seriam imprescindíveis à produção da companhia (**Anexo J\_Grid Doc. Comprobatório 03**) além de 04 arquivos com cópias de notas fiscais **Anexo Grid NF1, NF2, NF3 e NF4**. Tal planilha apresentaria como informado pela empresa “a relação de todos os bens e serviços utilizados como

*insumos, indicando precisamente os dados dos participantes da operação (vendedor e comprador); o número dos documentos fiscais emitidos, com as respectivas chaves de acesso das NF-e; as datas, valores, bases de cálculos das contribuições, e descrição dos itens componentes das operações; entre outros”.*

29- O Anexo J\_Grid Doc. Comprobatórios 03, apresentado pela empresa, contem um arquivo subdividido em 04 planilhas, sendo às três primeiras relativas às comprovações e identificações dos itens glosados por falta de comprovação do direito creditório:

- 1- Planilha 1 - Insumos Internos
- 2- Planilha 2 - Insumos – Exportação
- 3- Planilha 3 - Serviços – For. Tipo

30- Com base nas informações fornecidas, notadamente ante a identificação das chaves eletrônicas de acesso de todas as NFs, a Fiscalização procedeu a verificação dos insumos apresentados.

31- Primeiramente foram analisadas as comprovações apresentadas na Planilha 1 – Insumos Internos, referentes aos itens glosados no Anexo V1\_Bens Utilizados como Insumos Glosa no **período de 2013**, quais sejam:

Fornecedor	COD_ITEM	DT_OPER	VL_OPER
SJG MATERIAIS ELETRICOS LTDA EPP		31/08/2013	10.173.766,26
FUSOPAR IND COM PARAFUSOS LTDA		31/08/2013	15.659.562,98
PS SOLUCOES IND, COM, REPRES E CONSULTDA		31/08/2013	17.733.581,86

32- O valor de Base de Cálculo de Crédito apresentado anteriormente como sendo de 03 empresas, SJG MATERIAIS ELETRICOS LTDA EPP, FUSOPAR IND COM PARAFUSOS LTDA e PS SOLUCOES IND, COM, REPRES E CONSULTDA, na verdade foram decompostos em Notas Fiscais emitidas por 282 empresas diferentes. Parte das comprovações de créditos analisados não foram aceitos e tiveram os seguintes motivos de glosa:

### 32.1 MOTIVOS DA GLOSA

- Bens não Utilizados no Processo Produtivo. Não essencial e sem relevância ao Processo Produtivo. Sem previsão Legal. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 tratam das hipóteses autorizativas da apuração do crédito das contribuições no regime não-cumulativo. Há informação de aquisição de rádios portáteis digitais e antenas para rádio digital, itens que não se aplicam ao processo produtivo nem são essenciais. Sendo assim, os dados informados foram analisados à luz do Parecer Normativo nº 05/2018, que trata da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS, levando-se em conta o critério da essencialidade, do qual o produto ou serviço dependa intrínseca e fundamentalmente; da constituição de elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; da privação de qualidade, quantidade e/ou suficiência quando da sua falta; relevância, embora não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção; singularidade de cada cadeia produtiva; imposição legal. Para averiguação dos bens que compuseram a base de cálculo do direito creditório desta rubrica, analisou-se essencialmente as informações de Descrição da Mercadoria, Relação com Planilha Consolidada de Créditos apresentada pelo contribuinte Anexo E, Descrição do CFOP, Tabelas Sped, Tabela CFOP Geradores de Créditos- Anexo G e foram glosados esses insumos por não terem relação e nem serem essenciais ao processo produtivo. As glosas feitas estão identificadas na coluna CN no Anexo Grid Doc. 03 – Planilha 1 e os principais itens glosados estão apresentados a seguir:

- Equipamento de Iluminação
- Licenciamento de uso de software de gerenciamento

- Maleta de nylon Dell para notebooks de a
- Mouse
- Outros Acessórios de TI
- Paletes

(...) (AQUI TRATA DE FRETE NA COMPRA - DEVOLUÇÃO DE VENDAS - ITEM QUE NÃO FOI OBJETO DO RECURSO – ENERGIA ELÉTRICA TRATADA NO PRÓXIMO TÓPICO)

- Insumos Sem chave NF-e. Os insumos que foram listados no Doc 3 e não tiveram apresentadas as chaves de acesso da NF-e nem foram localizadas as cópias de suas Notas Fiscais no **Anexo Grid NF 1 a 4**, não foram aceitos por essa fiscalização, por não terem sido demonstrados o direito ao crédito.

- Insumos sem comprovação de Crédito. Os insumos que foram listados no **Anexo Grid Doc. Comprobatórios 03 – (Planilha 1 – Insumos – Interno)** e não tiveram a chave de acesso da NF-e reconhecida no Sistema Nota Fiscal Eletrônica e nem tiveram as Notas Fiscais apresentadas no **Anexo Grid NF 1 a 4**, não foram aceitas por essa fiscalização, por não terem sido demonstrados o direito ao crédito.

- Insumos sem comprovação de Crédito. Os insumos que foram listados no **Anexo Grid Doc. Comprobatórios 03 – (Planilha 1 – Insumos – Interno)** e não tiveram a chave de acesso da NF-e reconhecida no Sistema Nota Fiscal Eletrônica e nem tiveram as Notas Fiscais apresentadas no **Anexo Grid NF 1 a 4**, não foram aceitas por essa fiscalização, por não terem sido demonstrados o direito ao crédito.

33- Na análise da **Planilha 2 – Insumos – Exportação** referentes os itens glosados no **Anexo V1 Bens Utilizados como Insumos Glosa no período de 2013**, tem-se:

Fornecedor	COD_ITEM	DT_OPER	VL_OPER
ELECTRIC POWER SYSTEMS	91030088	10/10/2013	26.040,61
ALSTOM GRID UK LTD - SMS	91030088	21/10/2013	132.161,21
ALSTOM GRID Inc	91030088	21/10/2013	78.343,64
ALSTOM Grid Inc	91030088	21/10/2013	175.440,00
ELECTRICIDADE DE POTENCIA SAC	91030088	10/10/2013	3.773,94
MOVITEC S. R. L.BATERIAS URUGUAY	91030088	10/10/2013	26.167,88
R ELECTRIC ENERGY AUSTRIA ACARAT	91030088	10/10/2013	20.585,45

34- As comprovações apresentadas na **Planilha 2 – Insumos – Exportação**, foram aceitas na sua totalidade.

35- Assim na análise das **Planilhas 1 e 2** do **Anexo J\_Grid Doc. Comprobatórios 03** passamos a ter o seguinte quadro **DE x PARA :**

CNPJ Fornecedor	Fornecedor	Valor da Nota	Base de Cálculo	Glosa Base de Cálculo	
				De	Para
10.142.695/0002-80	SJG MATERIAIS ELETRICOS	10.173.766,26	10.173.766,26	10.173.766,26	706.033,73
89.135.073/0003-66	FUSOPAR INC COM PARAF	15.659.562,98	15.659.562,98	15.659.562,98	923.698,81
04.986.171/0002-73	PS SOLUÇOES IND, COM, R	17.733.581,86	17.733.581,86	17.733.581,86	671.258,06
00.000.000/0000-00	ELECTRICIDADE DE POTEN	3.773,94	3.773,94	3.773,94	-
00.000.000/0000-00	MOVITEC S. R. L.BATERIAS	26.167,88	26.167,88	26.167,88	-
00.000.000/0000-00	ALSTOM GRID UK LTD - SM	132.161,21	132.161,21	132.161,21	-
00.000.000/0000-00	ALSTOM GRID Inc	78.343,64	78.343,64	78.343,64	-
00.000.000/0000-00	ELECTRIC POWER SYSTEMS	26.040,61	26.040,61	26.040,61	-
00.000.000/0000-00	ALSTOM Grid Inc	175.440,00	175.440,00	175.440,00	-
00.000.000/0000-00	SCHNEIDER ELECTRIC ENER	20.585,45	20.585,45	20.585,45	-

Para contrapor a argumentação da fiscalização, a recorrente trás o seguinte apontamento:

Cumpre salientar que em manifestação complementar acostada aos autos em 15/01/2020, a Recorrente fez exaustiva explanação a respeito do seu processo produtivo, destacando a essencialidade, relevância e respectivo emprego dos insumos, com amparo de Laudo Técnico produzido por empresa especializada e

idônea. Adicionalmente, também apresentou nova planilha elucidativa relativa dos bens e serviços adquiridos como insumos, os quais são indispensáveis à produção da companhia.

Naquela oportunidade, foi apresentada a relação de todos os bens e serviços utilizados, indicando precisamente os dados dos participantes da operação (vendedor e comprador); o **número dos documentos fiscais emitidos**, com as respectivas **chaves de acesso das NF-e**; os **CFOPs**; **NCMs**; descrição dos produtos; as datas, valores, bases de cálculos das contribuições, e descrição dos itens componentes das operações; entre outros.

Não se sustentando, portanto, a ponderação do Acórdão recorrido de que a Recorrente não teria atendido adequadamente a intimação fiscal, tendo supostamente entregue planilha inábil a comprovação dos insumos, e que teria o Fisco permanecido sem acesso a todos os dados necessários para identificar os créditos pleiteados.

Vejam que, contrariamente ao firmado no Acórdão, na realidade ao analisar o conjunto probatório acostado pela Recorrente, em que pese a sua suficiência probatória, o Fisco simplesmente optou por “não aceitar” referida comprovação, sem prestar demais esclarecimentos quanto sua recusa:

“- Insumos – Interno (nesta planilha, há menção aos bens adquiridos no Brasil das empresas SJG MATERIAIS ELETRICOS LTDA EPP, FUSOPAR IND COM PARAFUSOS LTDA e PS SOLUCOES IND, COM, REPRES E CONSULTDA, que não foram aceitos pela fiscalização);

- Insumos – Exportação (nesta planilha, há menção às operações de importação realizadas com as empresas ELECTRIC POWER SYSTEMS, ALSTOM GRID UK LTD – SMS, ALSTOM GRID Inc, ELECTRICIDADE DE POTENCIA SAC, MOVITEC S. R. L.BATERIAS URUGUAY e SCHNEIDER ELECTRIC ENERGY AUSTRIA ACARAT CODE 3017, que não foram aceitos pela fiscalização); (...)"

Com base nas informações fornecidas, notadamente ante a apresentação das chaves eletrônicas de acesso de todas as NFs e das cópias dos DANFEs em Manifestação Complementar, já seria mais que suficiente para que o Julgado a quo pudesse averiguar a regularidade e as especificidades das operações, superando, assim, qualquer sugestão de insuficiência de comprovação do direito creditório.

*Aduz que inúmeros bens adquiridos pela Recorrente foram objeto de glossa, e não somente as mercadorias “rádio” e “antena para rádio”, como fez parecer o Acórdão recorrido, sendo patente a tentativa de mitigação da defesa e consequente invalidação do direito creditório por parte do Julgador a quo.*

Ainda, a recorrente tese longa explicação a cerca da essencialidade dos seguintes bens no seu processo produtivo: gerador, painéis, relés, fios e cabos, comutador, bucha, caldeiraria, borne, radiador e ventilador, cubículos, para raios, isoladores, óleo mineral e isolante, chaves, terminais e peças empregadas em terminais, caixas e válvulas. Sobre esses bens, afirma que restaram comprovados pela planilha e NF's anexadas ao recurso.

Sem razão a recorrente, pelos motivos que passo a expor a seguir.

Primeiramente, em relação aos insumos internos que não foram aceitos pela fiscalização, adquiridos das empresas SJG MATERIAIS

ELETRICOS LTDA EPP, FUSOPAR IND COM PARAFUSOS LTDA e PS SOLUCOES IND, COM, REPRES E CONSULTDA, por se tratarem de glosa efetuada no período de 2013, conforme abaixo, não serão analisada neste voto.

31- Primeiramente foram analisadas as comprovações apresentadas na Planilha 1 – Insumos Internos, referentes aos itens glosados no Anexo V1\_Bens Utilizados como Insumos Glosa no período de **2013**, quais sejam:

Fornecedor	COD_ITEM	DT_OPER	VL_OPER
SIG MATERIAIS ELETRICOS LTDA EPP		31/08/2013	10.173.766,26
FUSOPAR IND COM PARAFUSOS LTDA		31/08/2013	15.659.562,98
PS SOLUCOES IND, COM, REPRES E CONSULTDA		31/08/2013	17.733.581,86

Da mesma forma estão as operações de importação realizadas com as empresas ELECTRIC POWER SYSTEMS, ALSTOM GRID UK LTD – SMS, ALSTOM GRID Inc, ELECTRICIDADE DE POTENCIA SAC, MOVITEC S. R. L.BATERIAS URUGUAY e SCHNEIDER ELECTRIC ENERGY AUSTRIA ACARAT, analisadas na Planilha 2 – Insumos – Exportação, por se tratar de insumos adquiridos no ano de 2013, conforme abaixo:

33- Na análise da Planilha 2 – Insumos – Exportação referentes os itens glosados no Anexo V1\_Bens Utilizados como Insumos Glosa no período de **2013**, tem-se:

Fornecedor	COD_ITEM	DT_OPER	VL_OPER
ELECTRIC POWER SYSTEMS	91030088	10/10/2013	26.040,61
ALSTOM GRID UK LTD - SMS	91030088	21/10/2013	132.161,21
ALSTOM GRID Inc	91030088	21/10/2013	78.343,64
ALSTOM Grid Inc	91030088	21/10/2013	175.440,00
ELECTRICIDADE DE POTENCIA SAC	91030088	10/10/2013	3.773,94
MOVITEC S. R. L.BATERIAS URUGUAY	91030088	10/10/2013	26.167,88
ELECTRIC ENERGY AUSTRIA ACARAT	91030088	10/10/2013	20.585,45

No que tange o período ora analisado (2º TRIM/2011), apesar de afirmar que foram prestadas as informações, a recorrente não atendeu adequadamente a intimação, no ponto acima destacado (primeiro relatório de diligência), vez que a fiscalização permaneceu sem acesso a todos os dados necessários para identificar, adequadamente, os bens qualificados pela empresa como insumos. Vejamos.

A recorrente busca comprovar o direito ao creditamento dos bens adquiridos, não aceitos pela falta de informações, anexando aos autos 4 arquivos com cópias de notas fiscais (“Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 01.1; 01.2, 01.3; 01.4 – NFs) emitidas no ano de 2013 e arquivo excel denominado “Doc. 3”. Neste arquivo excel **“Doc. 3”**, há 4 planilhas, na Planilha 1 – “Insumos – Interno”, referem-se aos período de maio a dezembro de 2013, e na Planilha 2 – “Insumos – Exportação”, do período de outubro de 2013. No entanto, o direito creditório veiculado nos presentes autos se refere ao 2º TRIM/2011.

Ainda, compulsando os autos, verifiquei que foram juntados ao longo do processo Notas Fiscais, DACTE’s (Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico) e DANFE’s (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), todas emitidas no ano de 2013. Do período ora analisado (2º TRIM/2011), foram juntados DACTE’s (Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico), sem informação da carga transportada (fls.1045/1100).

No recurso, ao contrário do alegado, a recorrente junta notas fiscais relativas a prestações de serviço, tais como supervisão de obras civis, montagem e comissionamento e elaboração de projeto, que apesar de se referir ao período analisado não se trata de bens adquiridos, objeto deste tópico.

Nesse passo, entendo que não logrou êxito a empresa em comprovar a existência dos créditos da não-cumulatividade, através das informações prestadas pela contribuinte, sob intimação fiscal, visto que as informações prestadas se referem ao ano de 2013, diverso do período analisado, permanecendo sem comprovação os bens glosados pela Autoridade Fiscal.

A ausência de apresentação de tais arquivos certamente dificulta a análise do direito creditório, pois inviabiliza o confronto das planilhas apresentadas com a escrituração contábil do sujeito passivo, notadamente as respectivas chaves de acesso das NF-e, bem como e a qual Conta Contábil a que pertencem os bens que pretende se creditar.

Observe-se que, apesar de a decisão recorrida ter destacado, como fundamento para a manutenção da glosa, a falta de comprovação e ter dado inúmeras oportunidades para a interessada prestar tais informações no curso de duas diligências fiscais, a recorrente se restringe a repetir, em sede de recurso voluntário, os argumentos suscitados na manifestação de inconformidade, eximindo-se de rebater, com argumentos e provas específicas, as conclusões do colegiado *a quo*.

Sublinhe-se que não basta tecer considerações quanto ao correto conceito de insumos e a essencialidade do bem a que se quer creditar, bem como juntar uma gama de documentos. É necessário que o sujeito passivo demonstre, com documentos probatórios suficientes e de forma analítica e individualizada, com indicação no autos de cada aquisição vinculada aos créditos postulados, não agindo assim corre o risco de ter seu pleito indeferido. Em outras palavras, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados.

É pacífico neste Tribunal, o entendimento de que em processos que envolvem restituição, resarcimento ou compensação de créditos tributários, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois "*(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato*"<sup>4</sup>", postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999<sup>5</sup>, que regula o processo

---

<sup>4</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26<sup>a</sup> edição, 2010, p. 380.

<sup>5</sup> Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil<sup>6</sup>.

Ainda, sobre o ônus da prova, transcrevo trecho do acórdão 9303-005.226, proferido pela 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual me curvo para adotá-lo neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é o contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Por todo exposto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

***d) dos serviços utilizados como insumos:***

Segundo a Autoridade Fiscal, os serviços contratados de assessoria, gerenciamento, mão de obra (Planilha 4 – Serviços – Laudos), estão vinculados principalmente a construção civil, montagem eletromecânica, montagem de equipamentos e comissionamento de estações, subestação e redes de distribuição de energia vinculados a contratos Turn Key (“chave na mão”), conforme descrito pela empresa, dentro da etapa de construção civil (item 17.1.1, Laudo Técnico), e suas receitas dela recorrente estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da COFINS, nos termos do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, e por isso não dão direito a utilização desses créditos em pedidos de resarcimento.

No entender da fiscalização, *o serviço de construção civil e suas receitas não estão abarcadas pelo regime cumulativo da Cofins 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.*

A decisão de primeira instância manteve a glosa ao argumento de que a contribuinte deveria ter demonstrado que tais serviços não se encontravam vinculados à percepção de receitas sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS.

Insurge-se a recorrente contra a manutenção tais glosas, repetindo os mesmos argumentos expostos na Manifestação de Inconformidade.

Afirma que *o objeto social da recorrente refere-se, dentre outros, à construção de estações, subestações e redes de distribuição de energia elétrica, portanto, sem a elaboração de análises e projetos, supervisão destes, a instalação de máquinas e equipamentos industriais, a efetiva manutenção elétrica, o processo produtivo sequer existiria.*

---

<sup>6</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Nesse sentido, alega em recurso o seguinte:

(...) a operação realizada pela Recorrente é diferente e complexa, dada as especificidades das máquinas produzidas e empregadas no produto final, de modo que as peças, partes e projetos soltos e por si só, nada mais são que materiais sem qualquer funcionalidade prática.

Em outras palavras, o produto final são estações, subestações e redes de distribuição de energia elétrica, os quais só surgirão após a implementação dos serviços citados anteriormente, unindo esforços, tecnologia e conhecimento para que tais materiais quando juntos, resultem em um novo produto autônomo.

Com efeito, diante da natureza específica deste produto final, impõe-se a venda dos equipamentos que o compõem, conjuntamente com os serviços vinculados citados acima, tais como projeto, engenharia, supervisão, comissionamento, assessoria, gerenciamento, mão-de-obra.

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.

A esse respeito, asseverou-se na página 132 do Laudo Técnico que:

*“18 NORMAS TÉCNICAS APLICÁVEIS.*

*Com o objetivo de padronizar o projeto e processo de fabricação de transformadores e garantir os requisitos mínimos de funcionamento, segurança e qualidade do equipamento, existem normas técnicas que especificam eletricamente e mecanicamente os transformadores. As normas são aplicadas a todas as etapas de concepção de um transformador, como: projeto, fabricação, locomoção, instalação, ensaios, operação e manutenção.*

*No sistema elétrico brasileiro a especificação dos transformadores deve seguir as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, na falta da norma brasileira deve-se seguir as normas internacionais da International Electrotechnical Commission – IEC e American National Standards Institute – ANSI. Abaixo segue a lista das principais normas que regem as especificações de transformadores:”*

Como se vê das considerações acima, a Recorrente, na sua atividade, sujeita-se aos padrões de qualidade e segurança exigidos pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT e pela série de normas do International Electrotechnical Commission - IEC 61400, assim, o atendimento às exigências internas e externas à empresa, são indispensável para a produção e comercialização dos seus produtos.

Logo, não restam dúvidas de que as perícias e análises técnicas são necessárias para que haja a consecução do processo produtivo da Recorrente, seja pela perda de qualidade de seus produtos; pela não aceitação destes no mercado; bem como pelo risco a que seriam expostos os seus clientes – lembrando que o bem final comercializado são torres de energia elétrica de alta tensão que não podem apresentar mal funcionamento.

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 n.º 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. Sua realização é indispensável para a correta operação da subestação.

O Laudo Técnico trouxe maiores esclarecimentos nas páginas 131/132:

#### *“17.1.4 COMISSIONAMENTO.”*

*O comissionamento e a certificação de todo o trabalho realizado, pois é nesta etapa que é feita a verificação completa da instalação para garantir a confiabilidade e segurança do sistema. Esses testes são realizados em 06 etapas principais:*

- 1. Analise do projeto: antes de iniciar qualquer atividade de execução, é realizada uma análise minuciosa do projeto, com o objetivo de checar a filosofia de funcionamento do sistema e identificar erros ou inconsistências antes de iniciar os testes;*
- 2. Inspeção Visual: verificação das condições dos equipamentos e demais partes do sistema para identificar danos e possíveis falhas de montagem;*
- 3. Testes de equipamentos: são realizados testes de ensaios nos equipamentos de potência e de proteção, que permitem medições com alto nível de precisão;*
- 4. Testes de fiação: são verificadas todas as interligações do sistema, ponto a ponto, garantindo que todas as conexões estejam perfeitas e de acordo com o projeto, prevenindo falhas e erros de operação;*
- 5. Funcional do sistema: através destes testes, fica certificado que tudo está operando corretamente e que as interfaces e proteções estão atuando conforme o necessário, garantindo a confiabilidade e segurança de todo o sistema;*
- 6. Relatório técnico conclusivo: ao final de todos os testes e verificações e elaborado um relatório técnico completo com os resultados dos testes e conclusões. Este relatório é fundamental para manutenções futuras e para a própria operação da subestação.”*

O gerenciamento está intrinsecamente vinculado principalmente 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).

Nessas etapas, as empresas terceiras são contratadas para controlar a execução das obras necessárias à implantação da subestação, tais como a instalação de

eletrodutos, das caixas elétricas, realização do aterramento e realização de testes em campo.

Controlar essas etapas é essencial para a perfectibilizarão do processo produtivo como um todo, além de prevenir riscos, uma vez que estamos diante de uma atividade extremamente complexa e de alta periculosidade.

Assim, torna-se necessário gerenciar os projetos de forma eficiente, atingindo os objetivos e otimizando recursos. Além disso a contratação de tais serviços revela-se extremamente relevante para a tomada de decisões importantes relacionadas a produção e ao produto final, a exemplo da necessidade de manutenção e/ou substituição de equipamentos.

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.

Em relação aos serviços de montagem, o Laudo Técnico foi categórico em relação à complexidade da atividade, senão, vejamos:

*"9.8.7 EFETUAR MONTAGEM NO TANQUE. Após a secagem da parte ativa em câmera especial de "vapour-phase", a parte ativa é imediatamente, ou o quanto antes, colocada dentro do tanque. Isso ocorre para evitar o acúmulo de resíduos de pó, poeira e umidade. Após esse procedimento, a parte ativa é devidamente instalada e o tanque é lacrado de tal forma que seja possível, garantir a segurança e estanqueidade, ou seja, evitar ao máximo, a entrada ou saída de qualquer substância. É realizado um vácuo no conjunto, com o intuito de tirar qualquer umidade que pode ter sido absorvida pelas superfícies internas do transformador."*

**9.8.8 EFETUAR A MONTAGEM DE COMPONENTES DIVERSOS.**  
*Nesta etapa são montados os itens que serão utilizados para conexão do transformador à rede como: equipamentos de monitoramento, painéis, armários de controle, dispositivos, sensores, sistema de resfriamento e suas interligações, buchas de alta e baixa tensão, sistema de preservação do óleo, acionamentos, placa de identificação, vedações, medidores, indicadores, relés, comutadores de derivação em carga, comutadores de derivação desenergizado, entre outros.*

#### **10.2.1 MONTAGEM DO NÚCLEO TOROIDAL**

*A montagem do núcleo toroidal consiste em fazer a fase de bobinagem secundária do transformador de corrente, na qual ele é preparado e isolado nessa etapa. O material é uma bobina que pode ser de aço silício ou nanocristalino (dependendo das especificações técnicas do projeto) e fios de cobre enrolado ao redor desta bobina. A bobinagem secundária é realizada em uma máquina, na qual é enrolado um número de espiras de cobre em torno desta bobina."*

Portanto, todos os serviços empregados no processo produtivo, abordados por amostragem aqui e detalhados na planilha anexa, são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade econômica, enquadrando-se ao conceito de insumo delineado pelo STJ, impondo-se seu creditamento.

O cerne deste litígio é saber se tais serviços contratados pela recorrente são considerados serviços de construção civil, para fins de enquadramento das receitas auferidas pela empresa no regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, na forma prevista pela exceção do art.

10, XX, da Lei n.º 10.833/2003, estendida ao PIS pelo art. 15, V, desta mesma lei.

A Lei nº 10.833/2003, estabeleceu o regime de apuração não cumulativa para a Cofins, sendo que algumas de suas disposições aplicam-se também ao PIS, Contudo, excepcionou algumas atividades e algumas pessoas jurídicas do referido regime, dentre as quais se destaca o presente objeto de discussão:

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;

(...)

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:

(...)

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

Da leitura combinada do inc. XX do art. 10 com o inc. V do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, permite entendemos que, no que tange à apuração do PIS/Pasep e da Cofins, as receitas oriundas das obras de construção civil executadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada estão excluídas do regime de apuração não cumulativa dos dois tributos em comento.

Acontece que a exata delimitação do que pode ser compreendido como obra de construção civil não é encontrada nas normas que regulam o exercício da profissão, tampouco na legislação tributária, o que tem gerado insegurança no meio jurídico, em especial na seara tributária, resultando em entendimentos divergentes para uma mesma situação.

A IN RFB nº 971/2009, legislação atinente às contribuições previdenciárias, em seu artigo 322, dispõe que se considera “*obras de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil*”, conceituadas em seu artigo 322. Vejamos:

Art. 322. Considera-se:

(...)

I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;

Nas discriminações de obras civis apresentadas no Anexo VII da IN RFB nº 971/2009, tem-se a seguinte classificação:

4221-9/02 CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (OBRA)

Esta Subclasse comprehende:

- a construção de usinas, estações e subestações hidrelétricas, eólicas, nucleares, termoelétricas, etc;

- **a construção de redes de transmissão e distribuição de energia elétrica**, inclusive o serviço de eletrificação rural;

- a construção de redes de eletrificação para ferrovias e metropolitanos. (grifou-se)

A questão foi levada à apreciação do órgão central da RFB, o que resultou na edição da Solução de Consulta COSIT nº 44, de 14 de fevereiro de 2019. Oportuna sua transcrição a fim de subsidiar o presente julgamento, especialmente diante da omissão da lei para definir o que deve ser entendido por obras de construção civil, bem como o alcance do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, em relação as receitas decorrentes da construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO. APLICAÇÃO.

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 da Cofins.

Os serviços de manutenção de estações e redes de distribuição de energia elétrica são considerados serviços de construção civil, devendo as receitas deles decorrentes serem submetidas, em regra, ao regime de apuração não cumulativa da Cofins. Tais receitas só estarão abarcadas pelo regime de apuração cumulativa do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, quando os referidos serviços de manutenção estiverem vinculados a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil e a realização de tal obra for incondicional.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 8.666, de 1993; Lei nº 5.194, de 1966.

Na referida Solução de Consulta, restou assentado que a construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica é considerada obra de construção civil, para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Em relação aos serviços de apoio técnico-especializado e outros serviços não aplicados à obra de construção civil, a Solução de Consulta COSIT nº 44/2019, expõe o seguinte:

SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO-ESPECIALIZADO E OUTROS SERVIÇOS NÃO APLICADOS À OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

40. A aquisição de serviços técnicos especializados e outros serviços profissionais, tais como assessoria técnica, inspeções, laudos, fiscalização e outros, podem ser requisitados antes, durante ou até depois da execução da obra, visando a um aperfeiçoamento desta.

41. Porém, as receitas oriundas de tais serviços não devem estar sujeitos ao regime de apuração cumulativa, uma vez que não são aplicadas à obra de construção civil, ainda que se refiram a ela.

42. Tais serviços não são componentes da obra e possuem total autonomia em relação a esta. Portanto, as receitas desses serviços de apoio estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que estejam no mesmo contrato da respectiva obra.

43. Outros serviços que estejam incluídos nos contratos de administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, mas que não sejam aplicados em tais obras, também não submetem suas receitas ao disposto no inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

No presente caso, consta do Relatório Fiscal que a empresa foi intimada a apresentar contrato celebrado entre a Grid Solutions Transmissão de Energia e sua Contratante onde estejam discriminados os equipamentos, serviços e obras fornecidos e relacioná-los com as despesas apresentadas nas planilhas fornecidas pela contribuinte, bem como o contrato celebrado entre a Grid Solutions Transmissão de Energia e o seu prestador contratado que tenha relação ao serviço prestado ao cliente da Grid Solutions. Além disso, foi solicitado contratos de gerenciamento e mão de obra e contratos de treinamento.

Como resposta aos TIF 04 e 05, a empresa afirma que todas as informações sobre seu processo produtivo e dos serviços nele empregados foram prestadas no Laudo Técnico que detalhou a operação desenvolvida, de forma que a análise realizada neste tópico se limita as informações prestadas na Planilha e no Laudo Técnico.

Consta dos autos que a recorrente tem como sua principal atividade, dentre outras: a construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica (CNAE 42.21-9-02).

A recorrente demonstra em toda sua documentação comprobatória que realiza fornecimento de sistemas completos, na modalidade contratual do tipo EPC (Engineering, Procurement, Construction, ou seja, engenharia, suprimentos e construção) ou Turn Key (Entrega de Chave), compreendendo em um só instrumento o projeto, a construção, equipamentos, montagem, entre outros bens e serviços necessários para a implantação de estações, subestações e redes de distribuição de energia elétrica.

Na procura de uma capitulação jurídica para esse tipo de contrato, muitos doutrinadores já o enxergam como uma espécie de empreitada, tratada nos artigos 610 e seguintes do Código Civil, seria a chamada empreitada global, onde o empreiteiro se responsabiliza pelos materiais, equipamentos e mão de obra necessários à execução da obra.

No caso, 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 Laudo Técnico:

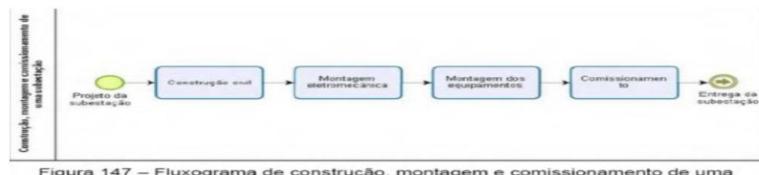


Figura 147 – Fluxograma de construção, montagem e comissionamento de uma subestação

Da análise da planilha enviada pela recorrente, tem-se relacionado os seguintes serviços realizados para a construção de estações, subestações e redes de distribuição de energia elétrica:

Tipo de serviço	Relação processo produtivo
Assessoria	Os serviços de assessoria estão vinculados principalmente à fase de projetos anterior ao início da montagem eletromecânica da subestação <b>turn-key</b> 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) <b>construção civil</b> (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 <b>turn-key</b> (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.

Como visto acima, as receitas advindas da construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica, executadas sob o regime de empreitada ou subempreitada, são excluídas do regime de apuração não cumulativa, não dando direito a Ressarcimento dos custos envolvidos nesse tipo de operação.

Portanto, o que se conclui do acima exposto, é que as receitas relacionadas abaixo, estão sujeitos a receita cumulativa, de forma que mantém-se glosa nesse ponto:

**- serviços de gerenciamento:** (i) serviços de engenharia e construção civil: topografia, terraplanagem, escavações e fundações, drenagem, escavação das valetas e revestimento, caixa de passagem, paredes cortafogo, cerramento, casa de comando e controle (item 17.1.1, Laudo Técnico), (ii) montagem eletromecânica: etapa de montagem de tubulações, estruturas metálicas, cabos, hastes, eletrodutos, caixas elétricas e dutos subterrâneos (item 17.1.2); (iii) montagem dos equipamentos (item 17.1.3);



Figura 148 – Serviços de construção civil na subestação.

- **serviço de mão-de-obra**: (i) montagem no tanque tanque (item 9.8.7, Laudo Técnico); (ii) montagem de componentes diversos, que serão utilizados para conexão do transformador à rede (item 9.8.8); (iii) montagem do núcleo toroidal, que consiste em fazer a fase de bobinagem secundária do transformador de corrente (item 10.2.1).

Por outro lado, com relação aos custos com os serviços de assessoria e serviços de comissionamento, especificado abaixo, por se tratar de apoio técnico-especializado não aplicados à obra de construção civil, conforme determinado na Solução de Consulta COSIT nº 44/2019, tais receitas devem ser tributadas no regime não cumulativo das contribuições (PIS/PASEP e COFINS), ensejando direito a Ressarcimento dos custos envolvidos nesse tipo de operação:

- **serviços de assessoria**: vinculados à fase de projetos, anterior ao início da montagem eletromecânica da subestação 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) perícias e análises técnicas, revisão de exigências ambientais e de segurança do trabalho, notadamente em relação às regras da ABNT (item 18, Laudo Técnico);

- **serviços de comissionamento** – 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 testes realizados são: análise do projeto, inspeção visual, testes de equipamentos, testes de fiação, funcional do sistema, relatórios técnico (item 17.1.4).

Por todo o exposto, deve ser revertida as glosas relacionadas com os serviços de assessoria e serviço de comissionamento, com base no art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

**e) da energia elétrica utilizada como insumo:**

Com relação à glosa relativa aos créditos de despesas incorridas com energia elétrica, defende a recorrente que tais dispêndios conferem o direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS, conforme o art. 3º, inc. III das Leis n.ºs 10.833/03 e 10.637/02 e que o mero erro formal na alocação dos créditos no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) não possui o condão de modificar a essência dos fatos jurídicos geradores do direito creditório em favor da recorrente, visto que ao invés de lançar as despesas sob a rubrica “04 energia elétrica”, por um lapso fez o lançamento sob a rubrica “02 insumos. Cita jurisprudência deste Conselho nesse sentido.

Sem razão a recorrente.

Segundo a decisão de primeira instância 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, asseverou que a razão da glosa se deu diante da ausência de apresentação das notas fiscais e demais elementos necessários para fins de creditamento.

Passo a transcrever a decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizei como razão de decidir:

**CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA INFORMADOS COMO INSUMOS NA DACON.**

A fiscalização realizou a glosa parcial de créditos de energia elétrica, nos seguintes termos:

*“Energia Elétrica como Insumo – A utilização de créditos para a despesa com Energia Elétrica dos estabelecimentos está previsto em artigo específico e não se relaciona como insumo intrínseco do bem a ser produzido, como descrito no artigo 3º, IX da Lei 10.637/2002 e artigo 3º, III da Lei 10.833/2003, com a seguinte redação:*

*“Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.”*

*Ao leremos este artigo fica claro que, mesmo que em modo geral a apropriação de créditos destas contribuições é bastante restrito por existir um rol taxativo de receitas, ou seja, as despesas relativas ao consumo de energia elétrica nos estabelecimentos comerciais da empresa. Os créditos apropriados como Bens Utilizados como Insumos não foram aceitos por não se enquadrarem como Energia Elétrica consumida no estabelecimento da empresa. Se tal fosse, deveriam estar relacionadas juntamente com as demais Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor, que dão direito a crédito. As mesmas não foram consideradas nem demonstradas nessa rubrica pela empresa. Os itens glosados estão identificados nas colunas “Q” (Glosa) e “R” (Motivo da Glosa) no ANEXO VI.*

---

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

*Foi verificado que a empresa não calculou corretamente seus créditos de PIS/COFINS em diversas Notas Fiscais referente ao fornecimento de Energia Elétrica. A mesma utilizou como base de cálculo o valor total da NF com o Pis e a Cofins já embutidos nesse valor, majorando assim o crédito declarado. Foi feita a correção da base de cálculo, excluindo da mesma o Pis/Cofins embutido. As novas bases de cálculos obtidas estão apresentadas na coluna “AD” bem como a glosa efetuada apresentada na coluna “AC”.*

*A empresa apresentou também Notas Fiscais com ICMS por substituição tributária integrando base de cálculo do PIS e Cofins, o que não gera crédito. Foi feita a correção da base de cálculo, excluindo da mesma o Pis/Cofins embutido. As novas bases de cálculos obtidas estão apresentadas na coluna “AD” bem como a glosa efetuada apresentada na coluna “AC”*

*Foram glosadas também as Notas Fiscais não declaradas na EFD contribuições bem como as despesas não relacionadas com o consumo de Energia Elétrica.*

*O demonstrativo das glosas e os seus respectivos motivos estão elencados nas colunas “AE” (Glosa) e “AF” (Motivo) no ANEXO V5”.*

Assim, houve, em linhas gerais, duas modalidades de glosa dos créditos afetos à energia elétrica: impossibilidade de registrar créditos de energia elétrica como insumo e irregularidades no cálculo dos créditos.

O Manifestante, ao não concordar com tal glosa, alega que teria havido erro no DACON ao informar créditos de energia elétrica como insumos. Relembremos as alegações do manifestante em relação a tal ponto:

*“Esclarece-se que a conclusão fiscal decorre de mero erro formal na alocação dos créditos no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), isto porque, ao invés de lançar as despesas sob a rubrica “04 energia elétrica”, a Manifestante por um lapso fez o lançamento sob a rubrica “02 insumos”.*

*Entretanto, não é possível que haja a desqualificação de todos os créditos devidos por mero erro formal incorrido quando do cumprimento de obrigação acessória, erro esse que não gerou nenhum ônus ao Erário, não implicou na ausência de recolhimento de tributos e, portanto, não possui o condão de modificar a essência dos fatos jurídicos geradores do direito creditório em favor da Manifestante”.*

Destarte, em relação às glosas de créditos afetos à energia elétrica, há irresignação apenas em relação à aquisição de energia elétrica informada na DACON como insumo.

Os períodos em que houve glosa de créditos afetos à aquisição de energia elétrica constam do Anexo V1 – Glosa de Bens Utilizados como Insumos e correspondem ao seguinte período: janeiro de 2012 a fevereiro de 2014.

Em decorrência de o direito creditório veiculado nos autos em foco se referir ao quarto trimestre de 2012, vemos que a matéria afeta à glosa de créditos de energia elétrica informados na DACON como insumos integra o presente litígio.

O pretenso equívoco na informação em DACON ou EFD – CONTRIBUIÇÕES da aquisição e energia elétrica como insumo não impede o reconhecimento do direito à fruição de tal crédito, conforme já exposto na solicitação da segunda diligência fiscal, sendo pertinente relembramos tal teor:

*“A fiscalização se apega a uma questão formal para negar o direito ao creditamento, qual seja, a informação, na EFD - Contribuições, da*

*aquisição de energia elétrica como insumo; o sujeito passivo, por outro lado, aponta que teria havido mero erro formal no preenchimento da EFD - Contribuições, equívoco este que deveria ser reconhecido pelo Fisco, por conta do princípio da verdade material.*

*Para apreciar se efetivamente houve um equívoco por parte do sujeito passivo ao informar a aquisição de energia elétrica como insumo, devemos relembrar o quanto disposto nas Leis nº. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, acerca das hipóteses de creditamento:*

*Lei 10.637, de 2002*

*“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (...)*

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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (...)*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) ”.*

*Lei 10.833, de 2003*

*“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (...)*

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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) “*

*Com base nas disposições legais acima transcritas, insta concluir que a aquisição de energia elétrica, no tocante ao quanto efetivamente consumido, permite o creditamento de PIS e COFINS, independentemente do uso. Isso não significa, contudo, que todo o valor faturado pela empresa de energia elétrica permita o registro de créditos de PIS e COFINS, conforme muito bem delineado na Solução de Consulta COSIT nº. 22, de 2006:*

*“Ou seja, como regra geral, para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65%, (um inteiro*

*e sessenta e cinco centésimos por cento), e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.*

*Cabe ressaltar que a redação dos dispositivos legais acima transcritos é clara ao estabelecer que gera direito a créditos do PIS/Pasep a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica como informou a consulente. Não gerando, assim, o direito a crédito os valores tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, embora dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida". (g.n.)*

*Sendo indubioso o direito ao creditamento relativo à energia elétrica consumida em todos os estabelecimentos da empresa, entendo evidente que o contribuinte se equivocou ao informar tais créditos na EFD - Contribuições como enquadrados no conceito de insumos (havendo direito específico ao creditamento de determinada aquisição, não há sentido qualifica-la como insumo). Logo, entendo que a análise do direito creditório veiculado no pedido de resarcimento acostados aos autos deve ser feito considerando-se a premissa de que todas as aquisições de energia elétrica qualificadas incorretamente como insumos permitem direito ao creditamento (ou seja, tal análise deve incluir tais aquisições como se tivessem sido informadas no campo correto da EFD - Contribuições - "Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de vapor")".*

A autoridade local, no cumprimento da segunda diligência fiscal, aponta que os crédito afetos à energia elétrica informada como insumo nas DACON e EFD - CONTRIBUIÇÕES não poderiam ser reconhecidos, pois o contribuinte não teria apresentado os documentos bastantes para evidenciar o direito ao creditamento. Literalmente, a autoridade local aponta que teria ocorrido: "*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*".

Em decorrência de o sujeito passivo não ter se manifestado em relação à conclusão da segunda diligência fiscal, é imperioso adotar como escorreitas as conclusões da autoridade local, o que acarreta o não reconhecimento dos créditos em comento.

Portanto, irretocável a decisão de piso, de forma que nego provimento ao recurso nesse ponto.

Assinale-se por fim, que a alegação de verdade material, não se presta a suprir a inércia daquele que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do direito invocado.

A verdade material não deve levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada. Nesse prisma, há que se recordar que existem regras claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam o ônus e a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do

afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

De outro norte, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Contudo, a realização de diligência ou perícia não serve para suprir prova que deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade: perícia ou diligência não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, de forma que afasto o pedido de conversão do julgamento em diligência.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigmático eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, em face da preclusão, e, em relação à parte conhecida, dar provimento parcial para reverter as glosas relacionadas aos serviços de assessoria e comissionamento.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente Redatora