



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.721105/2016-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.101 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2023
Recorrente GRID SOLUTIONS TRANSMISSÃO DE ENERGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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.

DEMONSTRAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.

Incumbe a quem reivindica um direito creditório comprovar a sua existência. Por envolver a fruição de créditos, cabe à requerente o ônus de demonstrar, de forma cabal e específica, o seu direito. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil, adotado de forma subsidiária na esfera administrativo-tributária.

CORREÇÃO MONETÁRIA. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS COFINS. TAXA SELIC. RESISTÊNCIA INDEVIDA. CONCOMITÂNCIA.

A correção monetária de créditos de COFINS somente se aplica na ocorrência de resistência indevida da Administração Pública, assim considera-se após decorrido o prazo estabelecido no art. 24, da Lei nº 11.457/2007 e nos termos da Nota Técnica CODAR nº 22/2021. No entanto, a ocorrência de concomitância com decisão proferida em sede de Mandado de Segurança afasta o conhecimento deste ponto, em razão da Súmula CARF nº 1.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PROCESSO DE CÁLCULO DA COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PARA DEDUÇÃO DO VALOR DEVIDO. INCOMPATIBILIDADE COM O CONCEITO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A apropriação de créditos decorrentes das aquisições de bens e serviços e na apropriação de créditos decorrentes de despesas do período de apuração, para dedução dos valores devidos de COFINS não deve se confundir com o instituto da compensação de créditos não aproveitados no período de apuração, para compensar outros tributos. Assim, a análise de certeza e de liquides dos

créditos pretendidos para ressarcimento, assim como a sua realocação, dentro do próprio período de apuração, em razão de eventuais glosas, não constitui novo lançamento, e não está sujeita aos prazos decadenciais.

CONCEITOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA NA CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS. INAPLICABILIDADE DE ATOS NORMATIVOS CONSIDERADOS ILEGAIS POR TRIBUNAIS SUPERIORES EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL.

As IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 foram consideradas ilegais por decisão do STJ, e não devem mais servir de base normativa para a apreciação da regularidade da constituição de créditos de PIS/COFINS, no que se refere a aquisição de insumos. No entanto, a caracterização de um dos dois critérios, essencialidade ou relevância, precisa ser devidamente demonstrada.

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE VALOR A RESSARCIR. ERRO NO TRANSPORTE DE SALDOS ENTRE PERÍODOS SUBSEQUENTES. DESCABIMENTO.

Num processo de ressarcimento, onde os créditos passíveis de ressarcimento estão sendo pleiteados na sua integralidade, não cabe o seu transporte entre períodos subsequentes, na medida em que todos serão comprometidos com o próprio ressarcimento e não estarão disponíveis para os próximos períodos de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento sobre correção monetária dos créditos pela Taxa Selic, em razão de concomitância e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-012.343, proferido pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08/SP, que por unanimidade julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade.

Por bem reproduzir os fatos, adoto o relatório do Acórdão recorrido.

DESPACHO DECISÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO referente ao 2º trimestre de 2012, apresentado por via eletrônica, sob o número PER nº. 15813.30664.290813.1.1.11-7392, no valor de R\$ 6.928.748,31 (seis milhões, novecentos e vinte e oito mil, setecentos e quarenta e oito reais e trinta e um centavos).

A apreciação de tal pedido foi empreendida em caráter prioritário na equipe Especial de Auditoria da DIORT / DERAT / SP, em decorrência da medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº. 0019.2016.01383, Processo nº. 002.1383- 86.2016.403.6100, na qual restou apontado que a autoridade impetrada concluiu a análise do pleito no prazo de 30 dias.

Para cumprir o quanto disposto na decisão judicial supramencionada, o sujeito passivo foi intimado a apresentar, em 5 (cinco) dias, a demonstração da composição do crédito pleiteado bem como a documentação comprobatória, dentre outros documentos necessários à análise do pleito e instrução do processo (intimação em 22 de outubro de 2016). Após vencido tal prazo, a Autoridade Fiscal reintimou o contribuinte, com a consequente prorrogação do prazo em 5 (cinco) dias (intimação em 29 de outubro de 2016).

Em 04 de novembro de 2016, o contribuinte solicitou a prorrogação, por 30 dias, do prazo estabelecido para a apresentação dos demonstrativos e documentos lembrados no parágrafo precedente. Tal pedido de dilação de prazo, contudo, não foi aceito pela Autoridade Fiscal, vez que o juiz solicitou a apresentação das análises dos pedidos do contribuinte em 30 dias contados a partir de 10 de outubro de 2016, data da ciência do referido Mandado de Segurança.

Notadamente em relação ao descabimento da aquiescência do pedido de dilação de prazo lembrado acima, a Autoridade Fiscal aponta que “a complexidade da legislação referente à apuração das contribuições não-cumulativas e a quantidade de documentos necessários para tal exame e análise da Escrituração Fiscal Digital, referentes ao ano-calendário de 2009 a 2014, o AFRFB responsável pela diligência não poderia proceder a uma nova prorrogação de prazo para a análise do crédito sob pena de não cumprir o prazo determinado pelo juiz”.

Destarte, “comprovando-se que foi o próprio contribuinte que deu causa à ausência de exame acurado de sua documentação, visto que solicitou o prazo de 30 dias para apresentação dos documentos solicitados, impossibilita-se assim o deferimento de direito creditório, por obediência aos princípios constitucionais da legalidade, da moralidade e do interesse público, tendo em vista a relevância do montante discutido, no valor de R\$ 6.928.748,31 (seis milhões, novecentos e vinte e oito mil, setecentos e quarenta e oito reais e trinta e um centavos).”.

Em decorrência de todo o exposto, a Autoridade Fiscal indeferiu o pedido de ressarcimento, por ausência de comprovação do direito creditório.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O contribuinte, devidamente cientificado do despacho decisório em comento em 18 de novembro de 2016, apresentou sua manifestação de inconformidade em 20 de dezembro de 2016, requerendo (i) em caráter principal, o deferimento integral de seu pedido de ressarcimento, (ii) em caráter sucessivo, a conversão do julgamento em diligência fiscal, alegando, em síntese, o abaixo resumido.

Inicialmente, aponta-se que a Autoridade Fiscal não teria examinado o pedido de dilação de prazo em face da segunda intimação. Neste ponto, aponta-se que “demonstrando evidente intenção de não enfrentar o grande volume de trabalho envolvido na fiscalização, o Sr. Auditor apenas aguardou o transcurso do prazo de 30 dias contados da decisão judicial (que, como visto, já estava comprometido quase na metade), sem examinar o pedido de dilação, e emitiu o Despacho Decisório sob a alegação de que o volume de informações é excessivo para exame em curto prazo”. Destarte, entende-se que “o despacho decisório combatido não pode subsistir, pois não se fundamentou em qualquer tipo de análise de mérito acerca do direito aos créditos objeto do pedido de ressarcimento, e ofendeu alguns dos princípios que devem guiar a atuação da

Administração Pública, entre os quais os da boa fé, da moralidade, do contraditório, da ampla defesa e da razoabilidade, conforme se sustenta na presente”.

Aponta-se, por oportuno, que “por meio da presente Manifestação de Inconformidade, ademais, cabe apresentar a documentação cabível para a prova do direito ao crédito pleiteado no presente pedido de ressarcimento e nos demais pedidos indeferidos também com fundamento no transcurso do prazo concedido pela ordem judicial supracitada, os quais deram origem a outros 63 processos administrativos que, conforme requerido ao final, devem ser apensados para que sejam julgados de forma simultânea ao presente, por economia processual”. Reforça-se, neste ponto, que

“para a prova do direito creditório pleiteado no presente pedido de ressarcimento e nos 63 outros pedidos indeferidos com fundamento no transcurso do prazo concedido pela 19ª Vara Cível da Subseção Judiciária de São Paulo, a Manifestante opta por apresentar exatamente os mesmos documentos requisitados pela Fiscalização por meio dos Termos de Intimação lavrados nos autos do dossiê de atendimento nº 10010.022669/1016-17”.

No tocante aos arquivos digitais requisitados em conformidade com o previsto na Instrução Normativa SRF nº. 86/2011 e no ADE COFINS nº. 15/2011, “a Manifestante informa que não foi viável a juntada dos referidos arquivos por meio do Programa Gerador de Solicitação de Juntada (PGS), tendo em vista que o conjunto dos arquivos supera 1 Gb, sendo completamente inviável promover a juntada desses arquivos em todos os 64 processos administrativos, já que o PGS apresenta falhas na realização de juntadas que totalizam mais de 50 Mb. Dessa forma, a Manifestante informa que promoverá a entrega dos arquivos em unidade de atendimento da Receita Federal do Brasil por meio do Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA)”. Contudo, em relação a tais arquivos, a Manifestante destaca que a apresentação de tais arquivos teria sido dispensada pela IN RF13 nº 1661/2016, que incluiu o artigo 107-A na IN RF13 nº 1300/2012, nos seguintes termos:

“Art. 107, § 59 Ficam dispensados da apresentação do arquivo digital de que trata o § 19: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)

I - em relação a período de apuração anterior a 1º de janeiro de 2012, o estabelecimento da pessoa jurídica que esteja obrigado à apresentação da Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI), no que se refere às informações abrangidas por esta; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)

II - em relação a período de apuração a partir de 1º de janeiro de 2012, a pessoa jurídica que esteja obrigada à apresentação da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)”

O despacho decisório seria nulo, pois, além de não ter sido efetuada a devida análise do pedido de dilação de prazo para a apresentação dos documentos requisitados pela Autoridade Fiscal, “*não se fundamentou em qualquer tipo de análise de mérito acerca do direito aos créditos objeto do pedido de ressarcimento, e ofendeu alguns dos princípios que devem guiar a atuação da Administração Pública, entre os quais os da boa-fé, da moralidade, do contraditório, da ampla defesa e da razoabilidade, conforme se sustenta na presente*”. Aponta-se que, caso a Autoridade Fiscal tivesse informado acerca do descabimento do pedido de dilação de prazo, “*poderia a Manifestante ao menos ter apresentado uma versão preliminar da documentação comprobatória do crédito, que estava sendo elaborada*”.

O procedimento adotado pela Autoridade Fiscal poderia ser interpretado como direcionado justamente a impedir a produção de provas por parte da Manifestante, o que caracterizaria a violação aos princípios da boa fé e da moralidade.

Seria descabido imputar-se à Manifestante a impossibilidade de análise de seu direito creditório, pois a Administração tributária se manteve inerte, por prazo superior a 360 dias, sem sequer intimar o contribuinte para apresentar qualquer documento. Ademais, tal inércia perdurou por mais 10 dias após a ciência da prolação da medida liminar determinando a apreciação do pleito ressarcitório, vez que, “*a Fiscalização, intimada em 10/10/2016 a dar cumprimento à medida liminar concedida à Manifestante, veio a lavrar o Termo de Intimação Fiscal nº 01 apenas em 20/10/10, ou seja, após o transcurso de um terço do prazo concedido pelo juízo - veja-se que a data indicada é a data de lavratura do termo, e não de sua notificação à Manifestante*”.

Aponta-se que não seria razoável “*que a Manifestante tenha que suportar o ônus de provar robusto direito creditório em prazo de cinco dias, enquanto a Administração não se desincumbiu*

de seu ônus de iniciar o procedimento administrativo fiscalizatório no prazo de 360 dias contados do pedido de ressarcimento”.

A Manifestante destaca que “caso esta autoridade julgadora entenda que eventual decisão neste sentido implicaria em supressão de instância, ou entenda cabível a retomada da instrução probatória com suporte no princípio da verdade material, deverá determinar a conversão do julgamento em diligência, para que seja retomada a fiscalização do direito creditório, a partir da análise da documentação acostada aos presentes autos”. Adotada tal providência, a Manifestante entende que seria cabível a anulação do despacho decisório.

A juntada de documentos no curso de processo administrativo fiscal, como aconteceu no caso vertente, encontraria amparo no princípio da verdade material, e na circunstância de que o prazo disponível é excessivamente exíguo para a apresentação da extensa documentação comprobatória requisitada.

Posteriormente, o Manifestante apresentou petição indicando a apresentação de novas planilhas comprobatórias do direito creditório tratado nos presentes autos. Tais planilhas consistiriam em versões atualizadas de algumas planilhas apresentadas com a original manifestação de inconformidade.

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA FISCAL

Em 20 de março de 2020, os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo entenderam adequada a conversão do julgamento em diligência fiscal, sendo relevante lembrarmos o teor da resolução que determinou tal conversão:

“Compulsando os presentes autos, verifica-se que a Autoridade Fiscal adotou um procedimento sumário para a análise do direito creditório em foco, vez que havia provimento jurisdicional liminar determinando a apreciação do pedido de ressarcimento no prazo de 30 dias (Mandado de Segurança nº. 0019.2016.01383).

Tal procedimento consistiu na realização de duas intimações para o contribuinte apresentar os documentos necessários à comprovação de seu direito creditório. Obviamente, caso atendida quaisquer das intimações, a Autoridade Fiscal poderia solicitar novos esclarecimentos.

Conforme apontado no despacho decisório, e confirmado inclusive na peça defensiva, tais intimações não foram atendidas, havendo inclusive um pedido de dilação de prazo formulado pelo contribuinte que extrapolava o prazo judicialmente determinado para a apreciação do direito creditório. Tal pedido de dilação de prazo, por óbvio, não poderia ser deferido pela Autoridade Fiscal, conforme muito bem apontado no despacho decisório, nos seguintes termos: “(...) por pedir um prazo que excedia o solicitado pelo juiz, não foi aceito por essa fiscalização o pedido de prorrogação de prazo, feito pela empresa, para que possa ser exarado o despacho decisório em cumprimento a decisão judicial”.

Em tal cenário, entendo que a Autoridade Fiscal realmente deveria indeferir o direito creditório, pois ausente sua comprovação. Logo, penso inexistir qualquer mácula no despacho decisório proferido, vez que expedido mediante procedimento sumário empreendido para viabilizar o cumprimento de determinação judicial.

Quando da apresentação de sua manifestação de inconformidade, e em inclusive momento posterior, o contribuinte colaciona diversas planilhas objeto das intimações supra lembradas (planilhas relativas aos bens para revenda, bens utilizados como insumo, devolução, energia elétrica, frete na operação de venda, listagem de insumos, outras operações com direito a crédito, receita com alíquota zero e serviços utilizados como insumo). Tais planilhas referem-se à composição do direito creditório pleiteado.

Nas intimações realizadas pela Autoridade Fiscal, além das planilhas destacadas acima, ainda restou requisitada a apresentação dos arquivos digitais previstos na IN SRF nº. 86/2001 e no Ato Declaratório COFIS nº. 15, de 23 de outubro de 2001, alterado pelo Ato Declaratório COFIS nº. 25, de 7 de junho de 2010.

Em relação a tais arquivos, o Manifestante indica o seguinte em sua peça defensiva: “não foi viável a juntada dos referidos arquivos por meio do Programa Gerador de Solicitação de Juntada (PGS), tendo em vista que o conjunto dos arquivos supera 1 Gb, sendo completamente inviável promover a juntada desses arquivos em todos os 64 processos administrativos, já que o PGS apresenta falhas na realização de juntadas que totalizam mais de 50 Mb. Dessa forma, a Manifestante informa que promoverá a entrega dos arquivos em unidade de atendimento da Receita Federal do Brasil por meio do Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA). Deve-se ressaltar, contudo, que a apresentação dos referidos arquivos foi dispensada pela IN RFB nº 1661/2016, que incluiu o artigo 107-A na IN RFB nº 1300/2012”.

Não consta dos autos qualquer informação relativa à entrega dos arquivos solicitados pela fiscalização (apesar de o Manifestante indicar que iria fazer a entrega de tais arquivos em unidade de atendimento da Receita Federal do Brasil). 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.

Em relação à obrigatoriedade de apresentação dos arquivos em foco, a Manifestante indica que não se encontraria obrigada a prestar tais informações, por conta do art. 107-A da IN RFB nº. 1300/2012.

No tocante a tal alegação, insta apontar-se que o período de apuração a que se refere o direito creditório em análise é o 2º TRIMESTRE 2012 e, assim, o Manifestante somente estaria dispensado de apresentar os arquivos solicitados pela fiscalização (arquivos digitais previstos na IN SRF nº. 86/2001 e no Ato Declaratório COFIS nº. 15, de 23 de outubro de 2001, alterado pelo Ato Declaratório COFIS nº. 25, de 7 de junho de 2010) caso obrigado à EFD CONTRIBUIÇÕES (apenas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real é que se encontravam obrigadas à EFD CONTRIBUIÇÕES no ano-calendário de 2012).

Consulta ao Portal IRPJ demonstra que o Manifestante apurou sua base de cálculo do imposto sobre a renda na sistemática do lucro real nos ano-calendário de 2003 a 2013. Segue a competente consulta:

CPF: 05.355.949/0001-42
Nome Empresarial: GRC SOLUTING TRANSMISSÃO DE ENERGIA LTDA.

Destinações Ativas

Exercício	AC	Data de Entrega	Data de Entrega	Forma de Tributação	CNPJ	NO	Situação da Malha	Situação Especial	Tipo de Destinação	Período Inicial	Período Final	901 SC	EXIBIR
2014	2013	23/04/2015	06/11/13	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2013	31/12/2013		
2013	2012	30/12/2017	18/21/12	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2012	31/12/2012		
2012	2011	03/03/2017	19/01/12	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2011	31/12/2011		
2011	2010	04/12/2012	15/09/10	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2010	31/12/2010		
2010	2009	05/12/2012	15/03/09	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2009	31/12/2009		
2009	2008	14/12/2012	11/05/08	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2008	31/12/2008		
2008	2007	05/12/2012	14/01/07	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2007	31/12/2007		
2007	2006	03/07/2012	05/05/06	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2006	31/12/2006		
2006	2005	30/08/2008	17/08/05	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	ORIGINAL	31/03/2005	31/12/2005		
2005	2004	04/08/2008	11/04/04	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	RETRICAÇÃO	31/03/2004	31/12/2004		
2004	2003	30/08/2008	15/08/03	LUCRO REAL	05.355.949/0001-42	1001357	LIBERADA BATECH	NORMAL	ORIGINAL	31/03/2003	31/12/2003		

Assim, entende-se incorreta a asserção de que o Manifestante se encontrava desobrigado de apresentar os arquivos digitais previstos na IN SRF nº. 86/2001 e no Ato Declaratório COFIS nº. 15, de 23 de outubro de 2001, alterado pelo Ato Declaratório COFIS nº. 25, de 7 de junho de 2010.

Tendo em vista todo o acima exposto, entendo que as planilhas acostadas aos autos em sede de manifestação de inconformidade certamente trazem informações relevantes para a análise de seu aventado direito creditório, informações estas subtraídas da análise inaugural empreendida pela Autoridade Fiscal e que necessariamente devem ser confrontadas com as correspondentes EFD CONTRIBUIÇÕES, bem como com os competentes registros contábeis e documentos de suporte.

Destaque-se que o procedimento indicado no parágrafo anterior é naturalmente dialético, ou seja, permeado pela interação entre o Fisco e o contribuinte, pois envolve o confronto das informações inseridas nas planilhas apresentadas com o conteúdo das EFD CONTRIBUIÇÕES, da escrituração contábil do contribuinte e dos competentes documentos de suporte, sendo pertinente ainda a expedição de eventuais intimações adicionais, em decorrência dos exames empreendidos.

Assim, VOTO por converter o julgamento em diligência, com a devolução dos autos à unidade de origem, para que se adotem os procedimentos 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.”.

RESPOSTA À DILIGÊNCIA FISCAL

Para cumprir adequadamente a diligência fiscal requerida, a fiscalização aponta que seria necessário apreciar diversos documentos apresentados pelo sujeito passivo após a prolação do despacho decisório, ressaltando-se o ônus do sujeito passivo em comprovar a higidez do crédito apontado no Pedido de Ressarcimento. Literalmente, aduz a fiscalização que:

“Antes de se apresentar o resultado da presente auditoria, deve ser esclarecido que autoridade fiscal poderá solicitar a apresentação de documentos comprobatórios como condição ao deferimento do direito de crédito solicitado, o que quer dizer que caberá ao contribuinte ou responsável a comprovação satisfatória da existência dos créditos que pretende ressarcir perante a Administração Tributária. Nesse contexto, a insuficiência probatória dos documentos e informações apresentados pelo contribuinte é fundamento suficiente para o não reconhecimento do crédito, pois, quando o interessado não apresenta os documentos solicitados ou o faz de maneira imprecisa, prejudica a formação de convicção pelo Auditor-Fiscal e, consequentemente, o resultado da análise do pedido administrativo”.

Aponta-se, ademais, que “analisando a documentação entregue a partir do Termo de Intimação Fiscal 03 formalizado em 22/05/2020 foi dada continuidade as intimações feitas anteriormente e

foi mantido o mesmo e-Dossiê de Atendimento para concentrar todos os documentos disponibilizados anteriormente pelo contribuinte (Proc. n.º 10010.022669/1016-17) que está vinculado aos demais processos analisados. Todos os Anexos descritos nesse Despacho e utilizados para comprovar e justificar a análise dos créditos, feitas por essa fiscalização, estão inseridos apenas no e-dossiê Proc. n.º 10010.022669/1016-17, com exceção desse Despacho de Diligência”.

Os documentos analisados no curso da diligência fiscal, relevantes para a verificação da higidez do direito creditório em foco, constam do item 21 do despacho de diligência fiscal. Tais documentos foram os seguintes:

- Memorial de Cálculo ou Demonstrativo elaborado para apurar o crédito declarado no EFD-CONTRIBUIÇÕES;
- Descrição do Processo Produtivo da empresa contendo a descrição dos principais insumos utilizados em cada etapa e as respectivas classificações fiscais de acordo com as posições NCM;
- a Contrato Social e documentos do(a) representante legal;
- Memorial de Cálculo ou Demonstrativo elaborado pelo contribuinte para apurar o crédito declarado no SPED EFD-CONTRIBUIÇÕES e PER/DCOMPS;
- Com relação aos registros no EFD-CONTRIBUIÇÕES dos créditos apurados sobre os custos de armazenagem e fretes sobre vendas: planilha com a relação de todos os conhecimentos de transporte dos fretes escriturados, separados por mês, com a indicação do tipo do frete (compra, venda ou transferência entre filiais), descrição da carga com respectiva NCM da mercadoria transportada (animais vivos; partes e peças de máquinas/equipamentos, carnes, insumos diversos, etc.);

Com relação aos registros no EFD-CONTRIBUIÇÕES dos créditos apurados sobre os bens utilizados como insumos: planilha com a relação de todos os conhecimentos de transporte dos fretes escriturados, separados por mês, com a indicação do tipo do frete (compra, venda ou transferência entre filiais), descrição da carga com respectiva NCM da mercadoria transportada;

- Complementação da composição dos créditos solicitados de Energia Elétrica onde foram inseridas a discriminação detalhada da composição do valor total das faturas e dados a respeito do ICMS Substituição Tributária bem como apresentação de cópias de NF;
- Para o período de 04/2009 a 12/2011 foram analisados os Arquivos Digitais de Informações Contábeis e Fiscais e que estavam em conformidade com o previsto na IN SRF n.º 86/2001, e no Ato Declaratório Executivo Cofis n.º 15, de 23 de outubro de 2001, alterado pelo Ato Declaratório Cofis n.º 25, de 07 de junho de 2010.

Ademais, aponta a fiscalização que ainda teriam sido analisadas as informações constantes dos seguintes sistemas informatizados da RFB:

- Arquivo com detalhamento da Composição dos valores Declarados na EFD - Contribuições Receita Net BX;
- DIPJ;
- Sistema DW (informações de importação e exportação);
- PERDCOMP;
- Dacon.

No tocante à apuração das receitas de mercado interno e externo e do consequente método de apuração dos créditos, a fiscalização literalmente aponta que “o contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003”. Tal critério de rateio foi analisado pela fiscalização com base nos documentos apresentados pelo sujeito passivo. A fiscalização assevera que “os valores declarados na EFD - Contribuições e ADE-15, como receitas de vendas e serviços foram aceitas com base nas contas contábeis e análise dos arquivos de notas fiscais. Os valores declarados na EFD - Contribuições como “Demais Receitas” foram demonstrados pelo contribuinte sendo aceitos pela fiscalização”.

No tocante às receitas de exportação, aponta-se que foi seguido o entendimento prestigiado na Portaria n.º 356/88, que determinaria que a receita bruta de vendas nas exportações deveria ser aferida pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa cambial, fixada pelo Banco Central do Brasil na data do embarque dos produtos para o exterior, sendo tratadas como variações monetárias às diferenças verificadas a partir da data de saída dos

produtos do estabelecimento. Em decorrência de o sujeito passivo ter apurado as receitas de exportação com correção (teria havido confronto com as informações constantes do Sistema Interno da Receita Federal DW), para fins do rateio em comento, a fiscalização informa que aceitou os valores informados pelo contribuinte.

O rateio proporcional das receitas auferidas pelo sujeito passivo consta de quadro constante do despacho de diligência fiscal, a seguir reproduzido:

Tabela 1 – Apuração Rateio Proporcional

MÊS	MERCADO INTERNO TRIBUTADO - 101	MERCADO INTERNO NT - 201	EXPORTAÇÃO - 301	TOTAL
ABR/12-	15.380.672,87	28.000.052,90	8.249.482,84	51.630.208,61
	29,79%	54,23%	15,98%	100,00%
MAI/12-	10.255.634,73	55.763.336,89	18.756.899,49	84.775.871,11
	12,1%	65,78%	22,13%	100,00%
JUN/12-	12.497.999,35	37.019.158,11	12.385.615,03	61.902.772,49
	20,19%	59,80%	20,01%	100,00%

No tocante à apuração da base de cálculo do crédito, a fiscalização aduz que “para apuração dos créditos foram utilizadas as informações contidas nos arquivos EFD e ADE 15 confrontadas com as planilhas demonstrativas da empresa por Rubrica (ANEXO Vn “Rubrica do Crédito” - Demonstrativo de Crédito e Glosas), onde foram relacionadas as notas fiscais que deram origem ao crédito solicitado, com informação da conta contábil correspondente e demais contas que compuseram as rubricas da EFD - Contribuições. Foi incluído também no demonstrativo a Base de Cálculo dos valores dos créditos do PIS e da Cofins correspondentes. Os créditos não aceitos por essa fiscalização estão apresentados nas respectivas planilhas analisadas de cada Rubrica de Crédito nas duas últimas colunas de cada planilha, denominadas “Glosa” e “Motivo da Glosa” referente aos créditos não considerados pela auditoria”.

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;

Bens utilizados como insumo

A fiscalização inicia a análise do direito de crédito de bens pretensamente utilizados como insumo apontando que “de acordo com a descrição do processo produtivo apresentado pelo contribuinte, onde relata os principais bens utilizados na produção de (i) transformadores; (ii) reatores; (iii) disjuntor de gás SF6; (iv) chave seccionadora; (v) capacitor; e (vi) subestação, observamos existirem bens aplicados na produção que, apesar de fazerem parte do seu custo, não se enquadram no conceito de insumo previsto no art. 66, § 5º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF 247/2002 e art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF 404/2004 e IN 05/2018, por não exercerem ação direta sobre o produto fabricado nem serem essenciais ao processo produtivo bem como insumos que apesar de fazerem parte do processo produtivo não dão direito a crédito por imposição legal”.

Os motivos das glosas dos bens pretensamente utilizados como insumo foram os seguintes, seguidos da devida explicação tecida pela fiscalização:

- Bens não Utilizados no Processo Produtivo: em relação a tal motivo de glosa, a fiscalização aponta que “há informação de aquisição de rádios portáteis digitais e antenas para rádio digital, itens que não se aplicam ao processo produtivo nem são essenciais”. Esclarece a fiscalização que “para averiguação dos bens que compuseram a base de cálculo do direito creditório desta rubrica, analisou-se essencialmente as informações das colunas “I - Descrição da mercadoria”, “O - Proc (V) (Relação com Planilha Consolidada de Créditos apresentada pelo contribuinte ANEXO E) e “P - 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 nas colunas “Q” (Glosa) e “R” (Motivo da Glosa) no ANEXO VI”;

- *Bens sem comprovação do direito creditório: tal glosa seria decorrente da falta de atendimento do item 5 dos Termos de Intimação Fiscal nº. 01 a 04. Aponta-se que “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 n o 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”;*
- *Produtos sujeitos à alíquota zero: tal glosa decorre de os NCM 8471.30.12, 30.19, 41.90, 50.10, 60.52, 60.53, 60.7 e 8517.62.55 não geram direito à apuração de crédito por serem produtos de Informática e estarem enquadrados em Regime Especial de Tributação, estando sujeitos a alíquota zero a comercialização desses produtos no período analisado;*
- *Operações de Drawback CFOP (3127): a fiscalização funda tal glosa da seguinte forma:*
- *“Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização e posterior exportação do produto resultante, cujas vendas serão classificadas no código “7.127 - Venda de produção do estabelecimento sob o regime de “drawback”. Esse tipo de comercialização não gera crédito”;*
- *Movimentação interna de mercadoria: as meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não permitiria direito a creditamento, pois não materializariam aquisição de mercadorias;*
- *Energia elétrica como insumo: inexistiria previsão legal de se entender a energia elétrica como insumo. De fato, aponta a fiscalização que “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 o 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”.*

Serviços utilizados como insumo

Em relação à análise dos serviços arrolados como insumos pelo contribuinte, a fiscalização aponta que “da mesma maneira como fizemos com os bens utilizados como insumos, extraímos do EFD CONTRIBUIÇÕES e do ADE 15, todos os serviços informados pela empresa como base de cálculo, estão apresentados nos ANEXOS B e C - Detalhamento de Créditos EFD/Dacon. Em seguida, excluimos desses totais os valores dos serviços não enquadrados no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 e 05/2018”.

Os principais motivos de glosa dos serviços indicados pelo contribuinte como insumos foram os seguintes:

- *Frete internacionais de exportação: em relação a tal glosa, a fiscalização aponta que “no regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Cofins e do Pis, os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos do Pis e da Cofins (...). Os itens glosados estão identificados nas colunas “P” (Glosa) e “Q” (Motivo da Glosa) no ANEXO V3”;*
- *Serviços de armazenagem não aplicado na venda: o serviço de logística e ou de armazenagem durante a etapa produtiva não se enquadraria no conceito de insumo e não se configuraria juridicamente como um serviço de armazenagem por ser o bem (mercadoria ou produto) mantido em posse da empresa em seu estabelecimento. Somente existiria previsão legal para utilização de créditos com armazenagem, quando ele ocorrer na venda do produto e for suportado pelo vendedor. Os itens glosados encontram-se identificados nas colunas “P” (Glosa) e “Q” (Motivo da Glosa) no ANEXO V3;*
- *Serviços de assessoria, gerenciamento e mão de obra: tais serviços estariam relacionados à construção de estações e redes elétricas, ou seja, verdadeiras obras de construção civil. Em decorrência de as receitas afetas a obras de construção civil submeterem-se ao regime cumulativo de PIS e COFINS, não seria possível registrar qualquer crédito em relação a tais dispêndios;*

- *Serviços sem comprovação do direito creditório: tal glosa seria decorrente da falta de atendimento do item 5 dos Termos de Intimação Fiscal nº. 01 a 04. Aponta-se que “Através do TIF 03 (Termo de Intimação Fiscal) foi solicitado ao contribuinte que complementasse as informações por ele apresentadas nas Planilhas Serviços Utilizados como Insumos - Dados Incompletos. Apesar disso, na nova entrega das planilhas alguns serviços utilizados continuaram sem a devida comprovação. Os mesmos não contêm de no da NF, CFOP, NCM, Descrição do Serviço 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 “P” (Glosa) e “Q” (Motivo da Glosa) no ANEXO V3”;*
 - *Serviços não utilizados no processo produtivo: tal glosa refere-se a diversos serviços que seriam não essenciais e irrelevantes no processo produtivo apresentado pelo contribuinte. Aponta-se que “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”. Os serviços glosados foram os seguintes:*
 - *Águas minerais aromatizadas com gás ou natural;*
 - *Alto falante DELL ax210 1.2w (313-7392);*
 - *Serviço de desenho técnico (cad);*
 - *Carga/descarga, mobi/desmobilização;*
 - *Comissão representante;*
 - *Frete aéreo exportação;*
 - *Frete marítimo exportação;*
 - *Locação de tendas;*
 - *Não subiu livro serv;*
 - *Outro serviço de cad;*
 - *Prestação de serviços p/ hidrojateamento;*
 - *Serviço de site manager;*
 - *Serviços aplicados;*
 - *Serviço administrativo (de terceiros);*
 - *Serviço administrativo (site manager);*
 - *Serviço de concerto.*
 - *Treinamento: em decorrência de os serviços de treinamento serem utilizados após o produto acabado, não seria possível qualquer registro de créditos em relação a tais serviços. Destaca-se que “não há direito ao desconto de créditos vinculados a despesas das áreas administrativas ou de vendas, exceto nas hipóteses expressamente estabelecidas em Lei”.*

Bens adquiridos para revenda

A fiscalização aponta que a análise dos créditos afetos aos bens destinados a revenda foi empreendida com base no contrato social da empresa e a descrição do processo produtivo apresentado. Em decorrência de tal análise, a fiscalização aponta que “observamos existirem bens de revenda que não estão relacionados com os produtos fabricados pela empresa nem ao seu objeto social”. Os principais itens incluídos pela empresa como bens destinados a revenda glosados pela fiscalização foram os seguintes:
 - *Aluguel de Imóvel;*
 - *Revenda de ferramentas;*
 - *Revenda de Licença de uso de Driver;*
 - *Revenda de Telefones;*
 - *Revenda de Uniformes.*
- Aponta a fiscalização, ademais, que “transações entre Filiais e Matriz, com a identificação do fornecedor como sendo das seguintes subsidiárias 05.356.949/0001-42, /0002-23 e /0007-38. Trata-se de movimentação interna de insumos e não revenda de mercadoria, não dando direito ao crédito tributário. Os itens glosados estão identificados nas colunas “P” (Glosa) e “Q” (Motivo da Glosa) no ANEXO V2”.*
- Por fim, a fiscalização ainda realizou a glosa de pretensos bens destinados à revenda comprados ao amparo de drawback (Operações de drawback CFOP 3127). Destaca-se que tais bens são*

adquiridos com suspensão da incidência do PIS e da COFINS, o que impede qualquer direito do registro de crédito destas contribuições pelo adquirente.

Frete na operação de venda

O principal motivo para a glosa dos créditos indicados pelo contribuinte como relativos a frete na operação de venda residiu no fato de que tais fretes se refeririam ao transporte de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Aponta-se que tais fretes não seriam considerados insumos, “não permitindo a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002”.

Energia elétrica

A energia elétrica consumida em estabelecimento industrial de pessoa jurídica enseja direito ao creditamento de PIS e da COFINS.

A fiscalização traz, em seu despacho de diligência, o seguintes esclarecimento em relação à apuração do PIS e da COFINS incidentes sobre o fornecimento de energia elétrica e respectivo direito ao creditamento:

De acordo com a Nota Técnica nº 115/2005 de 18/4/05 da Aneel, homologada pela Resolução Homologatória nº 227 de 18/10/05 - a “Tarifas de Fornecedores Aplicáveis a Consumidores Finais”, o sistema de repasse do PIS/PASEP e COFINS ao consumidor de energia elétrica foi alterado, de maneira que as fornecedoras devem calcular a alíquota e cobrá-la, demonstrando separadamente na conta de energia elétrica do consumidor. O valor do PIS/PASEP e COFINS pode ser apurado aplicando o seguinte cálculo, Base de cálculo do ICMS X Alíquota Total PIS/COFINS do mês de faturamento / 100.

Através do TIF 03 foi solicitada a apresentação de cópias digitalizadas de Notas Fiscais de Fornecimento de Energia e o planilhamento de todas a NF de Fornecimento de Energia Elétrica. (...) 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”.

Devolução de mercadorias

Em relação a tal motivo de glosa, a fiscalização aponta que “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”.

Por fim, após todos os motivos de glosa acima lembrados, a fiscalização aponta que se teria apurado que alguns pedidos de ressarcimento conteriam valores superiores aos declarados nas EFD - Contribuições relativas aos períodos de 2012 e 2013. Em relação a tal motivo de glosa, a fiscalização aduz que “os valores estão apresentados nos ANEXOS B, C e D cujas planilhas foram obtidas através dos dados transmitidos pela empresa através do sistema SPED e extraídos e trabalhados por essa fiscalização pelo aplicativo Contágil da Receita Federal e utilizados no ANEXO VI - Apuração dos Créditos Contribuinte x Fiscalização”.

As divergências mencionadas no parágrafo precedente foram resumidas pela fiscalização no seguinte quadro:

Nº PROC	TIPO CRÉDITO	PERÍODO	PER/DCOMP	VALOR TOTAL CRÉDITO PER	CRÉDITO DECLARADO EFD
16692.721073/2016-01	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTE	1º TRIMESTRE 2013	17891.69112.190514.1.1.11-6727	5.562.307,69	3.457.524,27
16692.721074/2016-48	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTE	2º TRIMESTRE 2013	33290.18387.190514.1.1.11-0951	5.057.360,87	3.546.625,20
16692.721075/2016-92	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTE	3º TRIMESTRE 2013	16719.51411.190514.1.1.11-6890	6.321.021,49	4.538.162,77
16692.721076/2016-37	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTE	4º TRIMESTRE 2013	40516.98019.190514.1.1.11-0286	6.321.769,08	4.568.346,05
16692.721092/2016-20	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTE	1º TRIMESTRE 2012	01180.95706.290813.1.1.10-6363	1.482.739,53	816.062,78
16692.721093/2016-74	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTE	2º TRIMESTRE 2012	09809.49785.290813.1.1.10-4661	1.504.267,72	1.007.991,64
16692.721094/2016-19	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTE	3º TRIMESTRE 2012	04845.51923.290813.1.1.10-3363	1.365.756,24	849.872,96
16692.721095/2016-63	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTE	4º TRIMESTRE 2012	03101.60033.290813.1.1.10-6101	1.475.567,07	943.744,10
16692.721096/2016-16	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTE	1º TRIMESTRE 2013	10997.59877.190514.1.1.10-7849	1.207.606,27	750.668,44
16692.721097/2016-52	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTE	2º TRIMESTRE 2013	04062.12166.190514.1.1.10-3743	1.097.979,66	769.990,99
16692.721098/2016-05	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTE	3º TRIMESTRE 2013	41047.21278.190514.1.1.10-0100	1.372.327,04	985.259,02
16692.721099/2016-41	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTE	4º TRIMESTRE 2013	04452.70451.190514.1.1.10-5040	1.372.489,34	991.811,98
16692.721104/2016-16	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTE	1º TRIMESTRE 2012	16358.71587.261015.1.7.11-1088	6.829.588,09	3.758.834,63
16692.721105/2016-61	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTE	2º TRIMESTRE 2012	28673.15077.090115.1.3.11-3424	6.928.748,31	4.642.870,62
16692.721106/2016-13	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTE	3º TRIMESTRE 2012	04571.72102.301014.1.3.11-2353	6.290.755,98	3.914.566,40
16692.721107/2016-50	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTE	4º TRIMESTRE 2012	04439.82838.180816.1.7.11-9144	6.796.551,37	4.346.942,54

No tópico relativo ao cálculo do crédito deferido, a fiscalização aponta que “tendo como base as considerações anteriores e também a utilização das informações presentes nos ANEXO A - MAD EFD Contribuições Específico, ANEXO C - MAD EFD Contribuições Geral, ANEXO D - Grid_2012 a 2014 Controle e Aproveitamento dos Créditos, obtidas através da utilização do Sistema Contábil da RFB, foi apurado o valor devido a compensar através da recomposição dos Dacon 2009 a 2011 e a EFD - Contribuições, 2012 a 2014, conforme planilhas apresentadas nos ANEXO VI_Ano - Apuração de Créditos Contribuinte x Fiscalização e ANEXO VII_Ano - Aproveitamento e Controle dos Créditos”.

O cálculo dos créditos solicitados e deferidos restaram assim demonstrados pela fiscalização:

EMPRESA**FISCALIZAÇÃO**

MERCADO INTERNO NT 2012	Abril	Maio	Junho	Total	MERCADO INTERNO NT 2012	Abril	Maio	Junho	Total
Crédito da Cofins- Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	2.060.649,98	2.344.851,96	2.523.246,37	6.928.748,31	Crédito da Cofins- Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	1.234.124,78	1.642.320,65	1.810.861,32	4.387.306,76
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Cofins	0,00	0,00	0,00	0,00	Parcela do Crédito Descontada de Ofício	912.735,60	505.603,24	622.460,38	2.040.799,22
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	2.060.649,98	1.161.117,09	0,00	3.221.767,07	Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	321.389,18	1.136.717,41	888.400,94	2.346.507,54
Saldo de Créditos Passíveis de Ressarcimento	0,00	1.183.734,87	2.523.246,37	3.706.981,24	Saldo de Créditos Passíveis de Ressarcimento	0,00	0,00	0,00	0,00
Valor do Crédito Solicitado neste Documento	2.060.649,98	2.344.851,96	2.523.246,37	6.928.748,31	Valor do Crédito Deferido neste Documento	321.389,18	1.136.717,41	888.400,94	2.346.507,54

Destarte, refazendo o despacho decisório inicialmente proferido, teríamos a seguinte alteração:

Tabela 4 - Revisão Ressarcimento Reconhecido – Crédito DE x PARA

	DE	PARA
Período	Crédito Disponível Ressarcimento (R\$)	Crédito Disponível Ressarcimento (R\$)
2º TRIMESTRE 2012	0,00	2.346.507,54

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE APRESENTADA EM FACE DA RESPOSTA À DILIGÊNCIA FISCAL

Cientificado da resposta à diligência fiscal em 18 de setembro de 2020 - sexta-feira, o sujeito passivo apresentou seu inconformismo com as conclusões expostas pela fiscalização em petição protocolizada em 19 de outubro de 2020.

Na peça de irrisignação mencionada no parágrafo precedente, o sujeito passivo apresenta, em síntese, as razões de inconformismo resumidas a seguir.

Aponta-se que inexistiria divergência entre a EFD e os Pedidos de Ressarcimento, vez que a fiscalização não teria considerado os créditos atinentes às receitas não tributadas no mercado interno oriundas de importação (linha 208). Vamos relembrar a literalidade de tal alegação:

“Para os registros das receitas não tributadas no mercado interno, há os seguintes códigos:

CÓDIGOS VINCULADOS À RECEITA NÃO TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO – Grupo 200	
201	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquota Básica
202	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquotas Diferenciadas
203	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquota por Unidade de Produto
204	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Estoque de Abertura
205	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Aquisição Embalagens para revenda
206	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Presumido da Agroindústria
207	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Outros Créditos Presumidos
208	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Importação
299	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Outros

Pois bem. Analisando as apurações fiscais apresentada nos referidos Anexos B, C, D e VI, constata-se claramente que a diferença entre o valor de saldo do crédito não tributado no mercado interno passível de ressarcimento do EFD-Contribuições e o crédito apontado nos Pedidos de Ressarcimento, no caso, decorre da total descon sideração, pela Fiscalização, dos créditos lançados na linha 208, atinentes a receitas oriundas de importação (“crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Importação”).

Isto é, a despeito da regular escrituração de todos os créditos passíveis de ressarcimento na EFD e no PER, dentre eles os vinculados à importação e registrados sob o “código 208”, o Fisco não computou tais valores na apuração do direito creditório, não apresentando qualquer justificativa para tanto. Registre-se ser incontroverso nos autos o fato de que a materialidade de tais créditos já foi apreciada e validada, tendo em vista que, como expresso no próprio Despacho de Diligência, foram aceitos créditos do mesmo grupo, registrados sob o “código 201” (“crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica”).

(...)

Portanto, razão nenhuma assiste para a descon sideração ora demonstrada, impondo-se a aplicação da mesma resolução dada aos créditos registrados na linha 201, qual seja, o deferimento do ressarcimento dos créditos atinentes às receitas não tributadas no mercado interno oriundas de importações (linha 208)”.

O Manifestante traz, em sua irrisignação, o seguinte quadro demonstrativo, que evidenciaria o equívoco cometido pela fiscalização ao não considerar os créditos afetos ao registro 208:

TRIBUTO	PERÍODO	PER	201	208	Total	DIF EFD x PER
PIS	1º TRIM 2012	1.482.739,33	816.062,78	574.502,62	1.390.565,40	- 92.174,13
PIS	2º TRIM 2012	1.504.267,72	1.007.991,64	373.561,81	1.381.553,45	- 122.714,27
PIS	3º TRIM 2012	1.365.756,24	849.872,96	353.181,76	1.205.054,72	- 162.721,52
PIS	4º TRIM 2012	1.475.567,07	943.744,10	475.854,34	1.419.598,44	- 55.968,63
COFINS	1º TRIM 2012	6.829.588,09	3.758.834,63	2.646.199,90	6.405.034,53	- 424.553,56
COFINS	2º TRIM 2012	6.928.748,31	4.642.870,62	1.720.648,32	6.363.518,94	- 565.229,37
COFINS	3º TRIM 2012	6.290.755,98	3.914.566,40	1.626.684,49	5.541.250,89	- 749.505,09
COFINS	4º TRIM 2012	6.796.551,37	4.348.942,54	2.191.818,00	6.538.759,54	- 257.791,83
PIS	1º TRIM 2013	1.207.606,27	750.468,44	454.091,64	1.204.760,08	- 2.846,19
PIS	2º TRIM 2013	1.097.979,66	769.990,99	330.580,81	1.100.574,80	- 2.395,14
PIS	3º TRIM 2013	1.372.827,04	885.259,02	302.012,62	1.287.271,64	- 85.955,40
PIS	4º TRIM 2013	1.372.489,34	981.811,98	409.023,08	1.400.835,06	- 28.345,72
COFINS	1º TRIM 2013	5.562.307,69	3.457.824,27	2.091.573,60	5.549.397,87	- 13.099,82
COFINS	2º TRIM 2013	5.057.390,87	3.546.825,20	1.523.689,06	5.069.514,26	- 11.958,99
COFINS	3º TRIM 2013	6.121.021,49	4.538.162,77	1.393.088,45	5.929.251,22	- 391.770,27
COFINS	4º TRIM 2013	6.121.769,08	4.548.146,06	1.883.965,07	6.432.111,12	- 130.562,04
TOTAL		60.986.835,75	35.889.174,39	18.347.468,57	58.236.642,96	- 2.749.932,79

Aduz-se, ainda em relação a tal ponto, que “considerando os créditos lançados na linha 201 E na linha 208 da Manifestante, chega-se a um montante total correspondente a R\$

18.347.468,57 (dezoito milhões, trezentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e cinquenta e sete centavos). E, inexistindo qualquer dúvida a respeito de sua legitimidade, como é o caso, há de ser reconhecido o direito ao ressarcimento”.

Compulsando as planilhas elaboradas pela fiscalização, seria possível identificar-se que teriam sido recompostos os DACTON dos anos de 2009 a 2011 e a EFD Contribuições dos anos de 2012 a 2014. Ao fazer tal recomposição, a fiscalização teria aproveitado de ofício dos créditos ressarcíveis deferidos para desconto na apuração, os quais juntos perfazem o montante de R\$ 15.799.383,98 (quinze milhões, setecentos e noventa e nove mil, trezentos e oitenta e três reais e noventa e oito centavos), conforme demonstrado no seguinte quadro:

TIPO DE CRÉDITO	VALOR PER	VALOR DEFERIDO	CRED. UTILIZ. APUR. *
PIS/COFINS (Exportação)	21.521.771,09	19.201.373,71	2.488.893,50
PIS/COFINS (MI NT)	66.879.485,57	37.874.344,41	11.866.578,77
PIS/COFINS	38.528.137,39	35.098.902,29	1.443.911,71
TOTAL	126.929.394,05	92.174.620,41	15.799.383,98

* COMPILAÇÃO DOS VALORES ATINENTES AO 2T 2009 - 4T 2014

Aponta-se que “o excesso fiscal é patente e expresso nos autos posto que, em patente discricionariedade, escolheu-se os créditos que seriam empregados na apuração fiscal constante do EFD-PIS/COFINS, sem nem sequer oportunizar à Manifestante a concordância ou, no mínimo, considerar a utilização de outros créditos não ressarcíveis, estes sim utilizados de praxe na composição da escrituração”.

A compensação de ofício teria sido realizada sem a observância dos requisitos legais, pois “a atuação da Fiscalização não pode, de forma alguma, ser conduzida de forma discricionária e pessoal, devendo se ater sempre aos princípios que norteiam o processo administrativo tributário, notadamente a legalidade, a moralidade e o a adstrição, os quais, sem sombra de dúvidas, definem os limites dos poderes de atividade fiscalizatória”. Especificamente em sede de apreciação de PER/DCOCMP, “o limite da análise fiscal deve ser o pedido do contribuinte, de modo que a inobservância desse limite acarreta a

nulidade do ato decisório. Em outras palavras, não cabe à Administração Pública nem se omitir quanto ao que foi proposto à sua análise e tampouco estender sua apreciação para objetos estranhos aos requeridos, de modo que seus atos devem se dar dentro dos contornos da lide, cabendo-lhe apreciar tão somente as questões postas pelo contribuinte”.

A conduta adotada pela fiscalização de utilizar, por mera discricionariedade, créditos ressarcíveis deferidos para a recomposição que julgou ser a correta seria, no mínimo, despropositado. Tal conduta, nos dizeres do Manifestante, “implica em inevitável mitigação do direito de petição constitucionalmente garantido aos contribuintes, nos moldes do art. 5º, inc. XXXIV, alínea “a” da CF, posto que ao formular requerimento legalmente admitido e decorrente de crédito regular, o contribuinte se vê sujeito a todo tipo de providência fiscal, a qual poderá, a qualquer tempo e como bem entender, desconsiderar e recompor toda a base de cálculos de tributos e créditos”.

Salienta-se que, “pela sistemática da compensação de ofício, quando há reconhecimento do pedido de restituição ou de ressarcimento, antes da efetiva disponibilização da quantia validada, a Receita Federal do Brasil analisa se eventualmente também existem débitos devidos pelo contribuinte e, em caso positivo, poderá utilizar o valor do crédito objeto do PER para compensar com o débito existente, conforme disposto no art. 6º do Decreto nº 2.138/97, art. 73 da Lei nº 9.430/96 e no art. 89, da IN/RFB nº 1717/17. Contudo, tal procedimento não é compulsório, mas sim uma mera possibilidade, haja vista que existe determinação expressa de consulta prévia ao contribuinte para a sua realização”.

Aponta-se que, especificamente em relação à compensação de ofício afeta a débitos parcelados sem garantia, o Supremo Tribunal Federal teria reconhecido o descabimento de tal providência, firmando a seguinte tese de repercussão geral: “É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão ‘ou parcelados sem garantia’, constante do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN”. No mesmo sentido, relembra-se que seria pacífico o entendimento de que “a compensação de ofício não pode ocorrer nos casos em que o crédito tributário esteja com a exigibilidade suspensa (a título exemplificativo, cita-se o REsp 1.213.082/PR julgado pela sistemática repetitiva representativa da controvérsia, Tema 484)”.

Assim, com base no raciocínio acima lembrado, o Impugnante conclui que “para a efetivação da compensação de ofício, dois requisitos revelam-se indispensáveis: (i) que haja notificação prévia ao contribuinte, para que este manifeste sua aquiescência ao procedimento; (ii) que os créditos tributários não estejam com exigibilidade suspensa, nos moldes do art. 151 do CTN”. No caso vertente, aponta-se que ambos critérios não teriam sido cumpridos.

Adicionalmente, ainda em relação ao descabimento das compensações de ofício realizadas pela fiscalização, o Manifestante aduz que “a Fiscalização também deixou de atender a outra orientação normativa, editada pela Receita Federal na Solução de Consulta Interna - COSIT nº 24, de 28 de agosto de 2007, na qual foi fixado o entendimento de que os créditos vinculados a Pedidos de Ressarcimentos são EXCEÇÕES À COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO”.

A fiscalização, ao realizar as compensações de ofício ora em questão, teria acabado promovendo uma verdadeira reformatio in pejus, pois tais compensações residiram no aproveitamento de créditos ressarcíveis, o qual teria resultado não apenas em glosa, como também em reabertura de débitos tributáveis. Destaca-se que a reabertura de tais débitos somente seria possível caso respeitado o quanto disposto no art. 41 do Decreto nº 7.574, de 2011, sendo que, no caso vertente, tal proceder seria descabido, por conta do disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Para finalizar suas alegações em relação à compensação de ofício, o Manifestante aponta que “era de rigor, ao menos, que os créditos atinentes à devolução, por não serem passíveis de ressarcimento, fossem destinados à compensação de ofício promovida pela Fiscalização. Veja-se inclusive que se trata de pretensão que está em absoluta consonância com as disposições da Lei nº 13.874/19 (Lei da Liberdade Econômica), que instituiu a declaração de direitos de liberdade econômica e estabeleceu garantias de livre mercado, além de disciplinar a análise de impacto regulatório. Trata-se de inovação legislativa com o nítido propósito geral de garantir o direito fundamental da livre iniciativa econômica, com menor intervenção do Estado”.

No tocante às glosas remanescentes realizadas pela fiscalização, o Manifestante tece as seguintes considerações:

Créditos atinentes à devolução de mercadorias

Inicialmente, aponta-se que o equívoco cometido quando da transmissão do pedido de ressarcimento (incluir créditos atinentes à devolução de mercadorias na apuração do valor a ser ressarcido) não teria o condão de modificar a essência dos fatos geradores do direito de crédito. De fato, “em sendo os Pedidos de Ressarcimento um tipo de declaração de iniciativa do próprio contribuinte, nada impede que sejam sanadas as irregularidades procedimentais apontadas pela Autoridade Fiscal, tornando efetivo o reconhecimento dos créditos oriundos das devoluções, nos termos exarados pelo Fisco”. Assim, “o mero equívoco na transmissão dos Pedidos de Ressarcimento não pode caracterizar um erro insanável, passível de mitigação do direito creditório já reconhecido em favor da Manifestante”.

O Manifestante assevera 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 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). Isto é, em que pese o inequívoco reconhecimento do direito creditório, a Manifestante não experimentou efetivo aproveitamento da quantia, ainda que incontroversa”.

Assim, requer a Manifestante, literalmente:

“Na remota hipótese de se validar a recomposição da escrita Fiscal, com a reabertura de débitos conforme exposto no item “III.2” da presente minuta, a despeito da sua completa irregularidade e afetação pela decadência, requer-se a realocação dos créditos incontroversos atinentes à devolução das mercadorias, em substituição dos R\$ 15.799.383,98 de créditos ressarcíveis deferidos e indevidamente aproveitados de ofício, sem qualquer concordância da Manifestante.

Para tanto, analisou-se a recomposição fiscal, considerando os códigos e períodos dos créditos tributários, chegando-se aos seguintes valores para realocação:

	2011	2012	2013	2014	Total
PIS e COFINS - Passível de Realocação	2.370.914,87	1.473.509,70	322.368,38	541.366,92	4.708.159,86

Requer-se, ainda, que o montante não passível de realocação em razão do período dos créditos seja imediatamente liberado para utilização na apuração como dedução das contribuições devidas.

Subsidiariamente, caso Vossa Senhoria reconheça a manifesta irregularidade oriunda da reabertura de débitos com base na recomposição da escrita fiscal, notadamente em razão da decadência demonstrada - o que se espera, ou, ainda, caso conclua pela impossibilidade de cambiar os créditos ressarcíveis indevidamente utilizados para compensação pelos créditos oriundos das devoluções de mercadorias, requer-se seja determinada a liberação da totalidade dos créditos incontroversos (R\$ 6.930.804,11), para o aproveitamento na apuração como dedução das contribuições devidas, tal como consignou o Sr. Fiscal no Despacho de Diligência”.

Conceito de insumos para fins de creditamento

Aduz-se que a Fiscalização, apesar de ter citado o Parecer Normativo nº. 5, de 2018, teria pautado suas conclusões em entendimento há muito superado e declarado ilegal pelo STJ. Relembra-se que o STJ, ao concluir o julgamento do Recurso Especial nº. 1.221.170, em sede de recurso representativo de controvérsia, teria prestigiado o seguinte entendimento:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”

Assim, segundo o entendimento prestigiado pelo STJ, “a qualificação de determinado dispêndio no conceito de insumo deve atender a um dos seguintes critérios: essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Assim, na definição adotada pelo STJ, é essencial tudo aquilo que for indissociável ao processo produtivo, ou cuja subtração puder acarretar perda de quantidade ou qualidade do produto fabricado ou do serviço prestado. Por sua vez, é relevante tudo aquilo que, embora prescindível à fabricação do produto ou à prestação do serviço, integre o processo produtivo, seja em decorrência de especificidades deste processo, seja em virtude de imposição legal à atividade produtiva desempenhada pela pessoa jurídica”. Assim, deste modo, e em sentido diametralmente oposto ao indicado pela fiscalização, “o rol fixado nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 é reconhecidamente exemplificativo”.

Bens utilizados como insumos - regularidade do crédito

Aponta-se, inicialmente, que “em manifestação complementar acostada aos autos em 15/01/2020 (fls. 130/381), a Manifestante fez exaustiva explanação a respeito do seu processo produtivo, destacando a essencialidade, relevância e respectivo empregado dos insumos, com amparo de Laudo Técnico produzido por empresa especializada e idônea”.

Em decorrência de a resposta à diligência fiscal indicar suposta ausência de comprovação do direito creditório, visto que os insumos não teriam dados de identificação, o Manifestante apresenta planilha elucidativa relativa aos bens e serviços adquiridos como insumos, os quais seriam imprescindíveis à produção da companhia (doc. 03). Tal planilha apresentaria “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. Com base nas informações fornecidas, notadamente ante a apresentação das chaves eletrônicas de acesso de todas as NFs, a Fiscalização possui plena condição de averiguar a regularidade e as especificidades das operações, superando, assim, qualquer sugestão de insuficiência de comprovação do direito creditório”.

Aponta-se que “a integralidade dos bens e serviços indicados na referida planilha representam itens essenciais para o processo produtivo realizado pela Manifestante, sem os quais seria impossível iniciar a sua produção, enquadrando-se, por conseguinte, no conceito de insumo gerador dos créditos que ora se defende”.

No corpo da irresignação, aponta-se, por amostragem, a essencialidade dos seguintes itens: 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.

Serviços utilizados como insumos - regularidade do crédito

Os fundamentos das glosas realizadas seriam os seguintes:

- não enquadramento ao conceito de insumo previsto nas INs nº 247/2002 e 404/2004 - as quais já teriam sido declaradas ilegais;*
- a falta de comprovação do direito creditório; e*
- que os serviços de assessoria, gerenciamento e de mão de obra, estão ligados a construção de estações e redes elétricas, estes considerados obra de construção civil,*
- sujeitas ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS.*

No tocante ao primeiro fundamento, seriam aplicáveis as mesmas considerações tecidas quando da análise da glosa relativa aos insumos, vez que ambas instruções normativas teriam sido afastadas por decisão do STJ.

Em relação ao segundo fundamento, aduz-se que “a despeito dos inúmeros esclarecimentos a respeito do seu processo produtivo e dos serviços nele empregados, notadamente quando da apresentação do Laudo Técnico, a Manifestante igualmente acosta à presente planilha elucidativa complementar relativa aos serviços adquiridos como insumos (Doc. 03). Referida planilha apresenta a relação de todos os serviços indispensáveis à sua produção, indicando precisamente os dados dos participantes da operação; o número dos documentos fiscais emitidos; as datas, valores, bases de cálculos das contribuições, e descrição dos itens componentes das operações”.

No tocante aos serviços de engenharia, montagem, supervisão, projetos, construção civil, comissionamento, auditoria/testes, manutenção de máquinas e equipamentos industriais, e serviço de análise de óleo mineral, o Manifestante apresenta alguns esclarecimentos, por conta de seu

objeto social abranger, dentre outros, “a 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”.

Aponta-se que “a operação realizada pela Manifestante 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, engaranharia, supervisão, comissionamento, assessoria, gerenciamento, mão-de-obra.”.

Os serviços de assessoria estariam ligados à fase de projetos, anterior ao início da montagem eletromecânica da subestação dentro da etapa de construção civil. Relembra-se o seguinte excerto do laudo técnico do processo produtivo acostado aos autos:

***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:”

Destaca-se que, “sem as perícias e análises técnicas seria completamente inviável a consecução do processo produtivo da Manifestante, 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”.

Aponta-se que “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 Manifestante é essencial tanto na etapa final da fabricação do bem, quanto relevante na manutenção da sua funcionalidade e qualidade. Destaque-se que a própria IN nº 1.911/2019, reconhece como insumo os custos necessários para a manutenção”.

Os serviços de engenharia e construção civil também seriam essenciais, em virtude dos necessários participação e acompanhamento de profissional regularmente habilitado para análise, montagem e instalação dos equipamentos da Manifestante. Da mesma forma, também seriam essenciais os serviços de montagem e supervisão de montagem, pois, sem tais serviços, o processo produtivo da Manifestante restaria inviabilizado, uma vez que todos seus produtos seriam construídos e montados, devendo observar rigorosamente métodos e manuais de montagem, contando, inclusive, com mão-de-obra especializada e ferramentas específicas.

Finalizada a construção, ter-se-ia o comissionamento (verificação e certificação da regularidade de todas as instalações e equipamentos, confirmando-se as plenas condições de uso e liberação para operacionalização), que também seria uma atividade imprescindível. Relembra-se o seguinte excerto do laudo técnico do processo produtivo acostado aos autos:

17.1.4 COMISSONAMENTO.

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. Análise 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.”

Os gastos com gerenciamento, por sua vez, seriam imprescindíveis para a perfectibilização do processo produtivo como um todo, além de prevenir riscos, uma vez que estamos diante de uma atividade extremamente complexa e de alta periculosidade.

Os custos com os serviços de mão de obra referir-se-iam 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”.

No tocante aos serviços de montagem, aduz-se que o laudo técnico teria sido categórico em relação à complexidade de tal atividade, nos seguintes termos:

“9.8.7 EFETUAR MONTAGEM NO TANQUE. Após a secagem da parte ativa em câmara especial de “vapor-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.”

Do exposto, conclui o Manifestante que “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. Isso posto, a partir de toda esta explanação, acrescida da descrição técnica e minuciosa do Laudo, que tem como intuito atestar definitivamente que a operação da Manifestante compõe processo único e singular, ao qual são empregados bens e serviços indispensáveis a sua efetivação, conclui-se que não subsistem as razões fiscais para o indeferimento dos créditos relativos aos serviços, impondo-se a reversão das glosas efetivadas”.

Regularidade dos créditos atinentes à energia elétrica

O Manifestante aduz que teria havido erro no preenchimento do pedido de ressarcimento, vez 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””.

Relembra-se que o princípio da verdade material militaria em prol da superação dos equívocos formais cometidos pelo Manifestante no preenchimento de seu pedido de restituição.

NOVA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA FISCAL

Ao confrontar todas as alegações tecidas na manifestação de inconformidade apresentada em 19 de outubro de 2020 com os elementos de prova a ela acostados, os membros da 1ª Turma de

Julgamento da DRJ 08 entenderam imperiosa nova conversão dos autos em diligência fiscal, sendo pertinente lembrarmos os termos de tal requisição de diligência fiscal.

“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 lermos 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 o 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.

(...)

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 na EFD - Contribuições 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 irrisignação apenas em relação à aquisição de energia elétrica informada na EFD - Contribuições como insumo.

Os períodos em que houve glosa de créditos afetos à aquisição de energia elétrica constam do Anexo VI - 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 presentes autos referir-se à COFINS afeta ao primeiro trimestre de 2012, vemos que a glosa do crédito de energia elétrica decorrente de sua informação como insumo refere-se ao litígio encartado nos presentes autos. Vamos lembrar as informações de tal glosa pertinentes ao primeiro trimestre de 2012:

A fiscalização se apegou 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

Para apreciar se efetivamente houve um equívoco por parte do sujeito passivo ao informar a aquisição de energia elétrica como insumo, devemos lembrar 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. 19, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (...)”

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 29 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 consultante. 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 indubitável o direito ao creditamento relativo à energia elétrica consumida em todos os estabelecimentos da empresa, entendendo 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 qualificar-la como insumo). Logo, entendendo que a análise do direito creditório veiculado no pedido de ressarcimento 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”).

Insta apontar, neste ponto, que, com base unicamente nas informações acostadas aos autos, não é possível ter-se a necessária certeza sobre o crédito de energia elétrica cabível em cada aquisição de energia elétrica indicada no Anexo V1 - Glosa de Bens Utilizados como Insumos. Esta impossibilidade decorre da empresa ter incorrido em impropriedade ao calcular os créditos de PIS e COFINS incidentes sobre aquisições de energia elétrica constantes do Anexo V5 - Glosa Energia Elétrica, sendo bem possível que tais impropriedades também tenham sido incorridas no cálculo de tais créditos sobre as aquisições de energia elétrica indevidamente informadas na EFD - Contribuições como insumos.

Relembre-se que a fiscalização verificou que a empresa incorreu nas seguintes irregularidades nos cálculos dos créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de **energia elétrica (tais irregularidades, que restam incontroversas nos presentes autos, constam do Anexo V5 - Glosa Energia Elétrica)**:

Despesas não relacionadas ao consumo de energia elétrica nos estabelecimentos da empresa;

Exclusão de PIS e COFINS da base de cálculo da nota fiscal;

ICMS por substituição tributária não integra a base de cálculo do PIS e COFINS;

Nota fiscal não declarada no EFD Contribuições.

Destarte, entende-se imperioso que a análise dos créditos de COFINS relativos às aquisições de energia elétrica indevidamente qualificadas como insumo seja realizada no âmbito da Delegacia de

Administração Tributária em São Paulo - DERAT, o que permitirá a adequada apreciação das respectivas notas fiscais, em um processo inerentemente interativo com o sujeito passivo, que poderá esclarecer eventuais dúvidas apontadas pela fiscalização.

Assim, VOTO por converter o julgamento em diligência, com a devolução dos autos à Delegacia de Administração Tributária em São Paulo - DERAT, para que se proceda à análise das notas fiscais indicadas no quadro infra, apontando-se fundamentadamente os créditos aceitos e glosados, com a consequente demonstração do resultado trimestral do direito creditório em foco”.

RESPOSTA À SEGUNDA DILIGÊNCIA FISCAL

Em atendimento à diligência fiscal supramencionada, a Autoridade Local acostou aos autos o competente relatório fiscal, cuja introdução reproduzimos a seguir:

“O contribuinte foi intimado eletronicamente em 21/01/2021 através do Dossiê de Atendimento Proc. nº 10010.022669/1016-17 para apresentar esclarecimentos e documentação complementar comprobatória e assim darmos continuidade aos trabalhos de diligência, conforme consta no TIF 04.

Como a empresa não tomou ciência do TIF 04, em 27/01/2021 reintimamos através do TIF 05 o contribuinte a apresentar esclarecimentos e documentação complementar comprobatória.

O mesmo tomou ciência em 08/02/2021 e apresentou em 17/02/2021 a seguinte resposta em relação às informações e documentações adicionais solicitadas, apresentadas no e-Dossiê, Documentos Comprobatórios – Outros – Respostas aos TIF 04 e 05:

“Em relação ao item 1 - “Bens Insumos Incompletos”, a Manifestante esclarece que já foram acostadas aos autos todas as cópias dos DANFES pertinentes às operações creditórias, comprovando-se a regularidade que se postula. Neste sentido, acostou 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.”

“No que diz respeito ao item 1 – “Bens Serviços Incompletos” e “Comprovação Consumo de Energia Elétrica” e item 2 – “Contratos de Gerenciamento e Mão de Obra” e “Contratos de Treinamento”, cumpre reiterar que foram prestadas, em todas as oportunidades que a Manifestante veio aos autos, inúmeras elucidações sobre o seu processo produtivo e dos serviços nele empregados, notadamente com a juntada do Laudo Técnico que detalhou a operação desenvolvida.”

Dessa forma, os trabalhos de análise foram feitos baseados nas documentações apresentadas anteriormente pela empresa, inclusive as documentações juntadas em sua manifestação de inconformidade.

Após conclusão das análises do direito creditório do contribuinte, prestamos os seguintes esclarecimentos solicitados no Despacho da DRJ 08 no que tange aos argumentos do contribuinte referentes aos seguintes itens do Despacho de Diligência Inicial da Equipe 03 de Gestão do Crédito Tributário”.

O relatório de elaborado em resposta à diligência fiscal é dividido nos seguintes tópicos, já seguidos das conclusões tecidas pela autoridade local:

a) Créditos relativos a receitas não tributadas no mercado interno – importação: a autoridade local concorda com as razões trazidas aos autos pelo sujeito passivo, nos seguintes termos:

“A alegação da empresa é correta, pois na análise da EFD Contribuições do período de 2012 e 2013, os Créditos Objetos de PER do período estavam zerados, conforme pode ser verificado no Anexo D – Grid_2012 a 2014 Controle e Aproveitamento dos Créditos, Coluna G, presente no e-dossiê Proc. nº 10010.022669/1016-17 bem como os PERDCOMP da empresa para esse mesmo período não discriminavam quais tipos de créditos estavam sendo solicitados.

Sendo assim, tinham sido considerados no Despacho de Diligência anterior, apenas os valores dos Créditos referentes às Receitas não Tributadas Mercado Interno – Alíquota Básica como presentes nos PERDCOMP de 2012 e 2013. (...)

Com a apresentação dos elementos de convencimento presentes da Manifestação de Inconformidade da empresa, no seu item III.1, foi considerado que os PERDCOMP apresentados no período de 2011 a 2013 referem-se aos Créditos Vinculados às Receitas de Mercado Interno Alíquota Básica e Importação e feita a sua incorporação ao total de créditos solicitados no período e estão apresentados nos Anexos VII De x Para_Grid 2011 a 2013 Aproveitamento e Controle de Crédito e na Tabela 3 Ressarcimento Reconhecido pela Fiscalização De x Para”.

b) Compensação de ofício com créditos ressarcíveis: a autoridade local não concorda com as razões trazidas aos autos pelo sujeito passivo, nos seguintes termos:

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

Nos Anexos 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 ressarcíveis, quando possível e apresentados no item 13.(-)Crédito Descontado de Ofício. O saldo, nessa tabela, do item 14.CRÉDITO REMANESCENTE, quando negativo ou zero, indica a impossibilidade de aproveitamento do crédito, obrigando então a busca de créditos remanescentes vinculados a outras Receitas para quitação do débito tributário da PIS/COFINS do período, conforme ali demonstrado.

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".

c) Créditos atinentes à devolução de mercadorias: a autoridade local não concorda com as razões trazidas aos autos pelo sujeito passivo, vez 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";

d) Bens e serviços sem comprovação do direito creditório: a autoridade local analisou todas as informações e documentos trazidos aos autos pelo sujeito passivo, concordando parcialmente com as razões tecidas pelo sujeito passivo. De fato, foram parcialmente mantidas as glosas com base nos seguintes fundamentos:

a. **Bens não Utilizados no Processo Produtivo:** glosa em decorrência da não essencialidade e sem relevância ao processo produtivo, com base no Parecer Normativo nº 5, de 2018. Destaca-se que "há informação de aquisição de rádios portáteis digitais e antenas para rádio digital, itens que não se aplicam ao processo produtivo nem são essenciais. (...)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”. Aponta-se que as glosas estariam identificadas na coluna CN do Anexo GRID Doc. 03 – Planilha 1, sendo os seguintes os principais itens glosados:

- i. Equipamento de Iluminação
- ii. Licenciamento de uso de software de gerenciamento
- iii. Maleta de nylon Dell para notebooks de a
- iv. Mouse
- v. Outros Acessórios de TI
- vi. Paletes

b. Frete na compra – Glosa por não vinculação com o insumo transportado: aponta a autoridade local que “o frete na compra não gera crédito independentemente do bem transportado, pois, isoladamente, não se enquadra no conceito de insumo da produção. Para gerar direito ao crédito das contribuições no regime não-cumulativo, é necessário que o valor do frete na compra esteja vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito. Por consequência, o valor do crédito gerado pela despesa com frete na compra tem a mesma natureza e segue a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs. As Notas de transporte que foram glosadas não tinham nenhuma identificação de qual insumo foi objeto do transporte”. Logo, não houve aquiescência com as razões tecidas pelo sujeito passivo;

c. Devolução de vendas: por não haver direito ao ressarcimento afeto à devolução de vendas, não há como se concordar com as razões trazidas pelo sujeito passivo;

d. Energia elétrica: não houve o reconhecimento do crédito, pois não houve a 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”;

e. Insumo sem chave NF-e: a autoridade local aponta que “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”;

f. Insumos sem comprovação de crédito: a autoridade local aduz que “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”;

g. Insumos utilizados em produtos exportados (Planilha 2 – Insumos – Exportação): a autoridade local concordou integralmente com tais créditos, lembrando-se o resumo de tais créditos no ano de 2013:

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

CNPJ Fornecedor	Fornecedor	Valor da Nota	Base de Cálculo	Glosa Base de Cálculo	
				De	Para
10.142.695/0002-80	SIG MATERIAIS ELETRICOS	10.173.766,26	10.173.766,26	10.173.766,26	706.033,73
89.135.073/0003-66	FUSOPAR IND COM PARAF	15.659.562,98	15.659.562,98	15.659.562,98	923.698,81
94.986.171/0002-73	PS SOLUCOES 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 POTENK	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	-

h. Créditos relativos a serviços de assessoria, gerenciamento e mão de obra: não houve o reconhecimento do crédito, pois tais serviços seriam correlacionados à construção de subestações de energia elétrica e redes elétricas (receitas sujeitas ao regime cumulativo);

i. Créditos afetos a serviços não aplicados no processo produtivo: os serviços de gestão de segurança, risco e integridade não seriam passíveis de fundar o registro de créditos de PIS e COFINS;

j. Créditos relativos a serviços aplicados a obras civis: não houve o reconhecimento do direito ao crédito, pois “Os serviços contratados estão ligados a construção de sub estações de energia elétrica e redes elétricas. A construção de sub estações e redes de distribuição de energia elétrica é considerada obra de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração cumulativa do Pis e da Cofins, não dando direito a utilização desses créditos em pedidos de ressarcimento”;

k. Créditos relativos a serviços não devidamente identificados: crédito não reconhecido por falta de identificação do fornecedor, aplicabilidade do Serviço, CFOP e NCM.

Assim, as glosas empreendidas pela autoridade local, no tocante aos serviços qualificados como insumo, restam alteradas, em decorrência do acima exposto, conforme exposto no quadro infra:

Glosa	Motivo	Base de Cálculo Glosa DE	Base de Cálculo Glosa PARA
Sim	Serviços Aplicados sem identificação de : Fornecedor, Aplicabilidade do Serviço, CFOP, NCM. Sem comprovação do Direito Creditório	14.369.704,10	6.391.554,33

e) Serviços vinculados a receitas cumulativas – obras civis: a autoridade local não concordou com o registro de crédito suscitado pelo sujeito passivo, tecendo as seguintes considerações em relação à análise do crédito em foco:

“Por último foram analisadas as comprovações apresentadas na Planilha 4 – Serviços – Laudos, bem como os arquivos contendo as cópias das notas fiscais referentes aos itens glosados por motivo de estarem vinculados as Receitas Cumulativas de Obras Civis presentes no Anexo V3_Serviços Utilizados como Insumos Glosa, no período de 2009 a 2014.

Através do item 02 dos TIF 04 e TIF 05 foi solicitado à empresa:

2) 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 anexadas a esse dossiê, indicando nas três colunas finais o Nome do Arquivo e a Pág. onde está apresentada a NF bem como o nome ou o número do contrato a que ela está relacionada, Contrato de Fornecimento. Apresentar também 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. Informar o número ou o nome do contrato na última coluna da planilha, Contrato do Prestador.

- Comprovação Contratos de Gerenciamento e Mão de Obra; - Comprovação Contratos de Treinamento

A empresa apresentou como resposta como consta no e-Dossiê, Documentos Comprobatórios – Outros – Respostas aos TIF 04 e 05:

“Contratos de Gerenciamento e Mão de Obra” e “Contratos de Treinamento”, cumpre reiterar que foram prestadas, em todas as oportunidades que a Manifestante veio aos autos, inúmeras elucidações sobre o seu processo produtivo e dos serviços nele empregados, notadamente com a juntada do Laudo Técnico que detalhou a operação desenvolvida.”

Dessa forma, em nossa análise, apresentamos abaixo as informações prestadas pela empresa na Planilha 4 – Serviços – Laudos: (...)

A empresa alega em sua Manifestação de Inconformidade o seguinte:

“a operação realizada pela Manifestante 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 (grifo nosso), 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.”

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. 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.

O objeto social da Manifestante refere-se, dentre outros, a construção de estações, subestações e redes de distribuição de energia elétrica e os créditos analisados na 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, conforme descrito pela empresa, dentro da etapa de construção civil (item 17.1.1, Laudo Técnico).

A expressão Turn Key vem do inglês e significa “Entrega de Chave”. Ela serve para descrever um tipo de contrato em que apenas um fornecedor é contratado para realizar o trabalho do início ao fim, do projeto a entrega da chave.

Nesse caso específico o contrato firmado em regime de EPC ou Turn Key envolve o desenvolvimento de obras de construção civil nos termos do inciso XX do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, sendo obrigatória a aplicação do regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS em relação às receitas decorrentes da execução desse contrato. (...)

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

II.1.6. PROCESSO DE FABRICAÇÃO DA SUBESTAÇÃO

A subestação corresponde a uma instalação elétrica de alta potência, composta por equipamentos para transmissão e distribuição de energia, bem como de proteção e controle. (pag. 10 e 11).

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

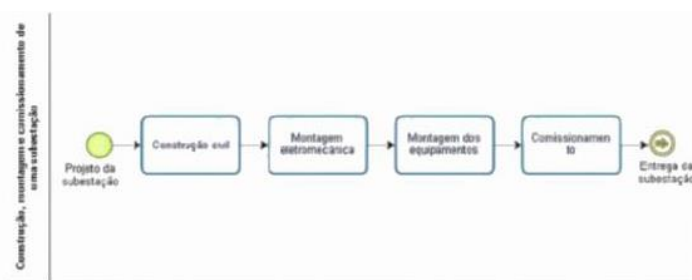


Figura 147 – Fluxograma de construção, montagem e comissionamento de uma subestação

A construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica, a luz da legislação vigente, são consideradas obras de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração Cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins (no qual não há a possibilidade de apuração de créditos), (...)

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

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

Foi utilizado por essa fiscalização como meio de convencimento os documentos comprobatórios entregues anteriormente pela empresa e já citados nesse Despacho e presentes no Dossiê de Atendimento Proc. nº 10010.022669/1016-17, ressaltando que os bens e serviços empregados no processo de construção, montagem e comissionamento de uma subestação são minuciosamente detalhados no Laudo Técnico às fls. 126/132 (Anexo IVb – Laudo Técnico).

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

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

A conclusão explicitada pela autoridade local, com o cálculo do direito creditório reconhecido, é abaixo reproduzida:

“Com base nas planilhas e documentos anexados ao e-Dossiê Proc. nº 10010.022669/1016-17, houve alteração do Saldo de Crédito da Empresa reconhecido pela Fiscalização para esse trimestre em relação ao Deferimento anterior, dessa forma teremos a seguinte alteração DE x PARA:

Tabela 3 - Saldo de Crédito da Empresa x Ressarcimento Reconhecido pela Fiscalização

DE					PARA				
MERCADO INTERNO NT 2012	Abril	Mai	Junho	Total	MERCADO INTERNO NT 2012	Abril	Mai	Junho	Total
Crédito da Colina Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	1.234.124,78	1.642.320,65	1.510.861,32	4.387.306,75	Crédito da Colina Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	1.840.261,95	2.192.181,70	2.075.511,42	6.107.955,07
Parcela do Crédito Descontada de Ofício	912.735,60	806.603,24	622.460,38	2.040.799,22	Parcela do Crédito Descontada de Ofício	912.735,60	806.603,24	622.460,38	2.040.799,22
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	321.389,18	1.136.717,41	888.400,94	2.346.507,53	Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	321.389,18	1.136.717,41	888.400,94	2.346.507,53
Saldo de Créditos Passivos de Ressarcimento	0,00	0,00	0,00	0,00	Saldo de Créditos Passivos de Ressarcimento	506.137,17	549.951,05	554.550,10	1.720.648,31
Valor do Crédito Deferido neste Documento	321.389,18	1.136.717,41	888.400,94	2.346.507,54	Valor do Crédito Deferido neste Documento	927.526,35	1.686.575,45	1.453.051,04	4.067.155,85

Dessa forma, refazendo a Tabela 4 do Despacho de Diligência anterior:

Tabela 4 – Revisão Ressarcimento Reconhecido – Crédito DE x PARA

	DE	PARA
Período	Crédito Disponível Ressarcimento (R\$)	Crédito Disponível Ressarcimento (R\$)
2º TRIMESTRE 2012	2.346.507,54	4.067.155,85

MANIFESTAÇÃO APRESENTADA EM FACE DA RESPOSTA À SEGUNDA DILIGÊNCIA FISCAL

Em petição apresentada em 9 de março de 2021, o sujeito passivo limita-se a ratificar todos os argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada em 19 de outubro de 2020.

A Autoridade Tributária de Primeira Instância assim decidiu sobre este processo:

“ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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

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

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

A apuração de saldo credor de COFINS 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 COFINS após tal apuração, aí sim se torna cabível discriminar os créditos em função da receita a eles vinculada, vez que somente há direito de ressarcimento do saldo credor de COFINS 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.

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

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

CRÉDITOS RELATIVOS À DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO.

Os créditos registrados em decorrência da devolução de mercadorias não podem ser objeto de rateio para fins de ressarcimento do COFINS, vez que plenamente possível identificar a sua origem (receita tributada no mercado interno). Destaque-se que os créditos diretamente relacionados à percepção de receita tributada no mercado interno não são passíveis de ressarcimento

CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA INFORMADOS COMO INSUMO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. ALEGAÇÃO DE ERRO DE PREENCHIMENTO DAS DACON E EFD - CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS E DEMAIS ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA FINS DE CREDITAMENTO.

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

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

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte”

A Recorrente tomou ciência da decisão de Primeira Instância em 09 de abril de 2021 e apresentou Recurso Voluntário em 07 de maio de 2021.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente apresenta os seguintes pontos de irresignação:

1. ILEGALIDADE DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO REALIZADA COM CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO
2. CRÉDITOS RESSARCÍVEIS E NÃO RESSARCÍVEIS (DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS) - IRREGULARIDADE NO TRANSPORTE
3. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS
4. REGULARIDADE DOS CRÉDITOS ATINENTES À ENERGIA ELÉTRICA
5. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC DOS CRÉDITOS
6. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Por fim, apresenta o seguinte pedido.

“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 estão atrelados à Pedidos de Compensação, nos termos da Solução de Consulta Interna - COSIT nº 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 ressarcível indevidamente utilizado;*

b) *determinar que sejam refeitos 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 ressarcíveis remanescentes 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 ressarcimento 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.”

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento dele apenas parcialmente, em razão dos motivos que passo a expor.

Correção Monetária

Encontra-se consignado no pedido do Recurso Voluntário o seguinte trecho:

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).

Tendo em vista ser matéria já apreciada em processo judicial, declaro sua concomitância, e aplico a Súmula CARF nº 1, conforme o texto a seguir:

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

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).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-93877, de 20/06/2002 Acórdão nº 103-21884, de 16/03/2005 Acórdão nº 105-14637, de 12/07/2004 Acórdão nº 107-06963, de 30/01/2003 Acórdão nº 108-07742, de 18/03/2004 Acórdão nº 201-77430, de 29/01/2004 Acórdão nº 201-77706, de 06/07/2004 Acórdão nº 202-15883, de 20/10/2004 Acórdão nº 201-78277, de 15/03/2005 Acórdão nº 201-78612, de 10/08/2005 Acórdão nº 303-30029, de 07/11/2001 Acórdão nº 301-31241, de 16/06/2004 Acórdão nº 302-36429, de 19/10/2004 Acórdão nº 303-31801, de 26/01/2005 Acórdão nº 301-31875, de 15/06/2005

Desta forma, resta apenas o cumprimento da citada decisão pela Autoridade de Origem.

Do Mérito da Parte Conhecida

1. ILEGALIDADE DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO REALIZADA COM CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO

A Recorrente diverge da providência da Autoridade Tributária, que ao não reconhecer parte dos créditos apresentados no PER, recalculou a apuração do saldo passível de ressarcimento em cada trimestre com base nos créditos efetivamente comprovados. Esta conclusão foi muito bem analisada pela DRJ, como podemos verificar na reprodução do texto do Acórdão, a seguir:

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

(...)

- Na Linha 14, consta o crédito remanescente. Quando tal valor é negativo (ou seja, quando os créditos descontados pelo sujeito passivo em suas DACON ou EFD – Contribuições são superiores aos créditos efetivamente reconhecidos pela fiscalização), a fiscalização corretamente realizou a utilização de créditos de PIS ou COFINS relativos ao mesmo trimestre, mas vinculados a outra modalidade de receita. Tal utilização consta da Linha 13, intitulada “Crédito descontado de ofício”;*
- Quando o valor indicado na Linha 14 é positivo no curso do trimestre, tais créditos são transferidos para a Linha 01 da planilha afeta ao mês subsequente. No encerramento do trimestre,*

tal informação corresponde ao valor do crédito a ser deferido nos competentes pedidos de ressarcimento formulados pelo sujeito passivo.”

Chamo a atenção que este é o mesmo trecho reproduzido no Recurso Voluntário para ilustrar a irresignação da Recorrente.

Neste ponto há uma clara confusão sobre o termo “compensação”, usado no presente processo para identificar dois fatos diferentes.

É necessária uma digressão sobre a questão do lançamento por homologação e as hipóteses de extinção do crédito tributário.

A constituição do crédito tributário dá-se pelo lançamento, assim descrito no artigo 142, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN):

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

No caso da COFINS o lançamento realiza-se na modalidade “por homologação”, conforme descrito no artigo 150, do próprio CTN.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.(grifo nosso)”

Já a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, do CTN:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.”

Ou seja, o crédito regularmente constituído pode ser extinto por saldos credores do mesmo tributo, ou de outros tributos, e decorrentes de períodos de apuração diferentes, conforme a normativa específica, notadamente o artigo 1º, do Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997 e Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 06 de dezembro de 2021.

Não devemos confundir com a dinâmica de apuração do valor devido, ou do crédito não aproveitado, em cada período de apuração para a COFINS. A própria Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, define que o termo utilizado para identificar a confrontação de créditos, apurados na forma de seu artigo 3º, com os débitos calculados na forma de seu artigo 2º, para determinar o valor devido de COFINS no regime não cumulativo, é desconto e não compensação, como podemos constatar pela reprodução do *caput*, do artigo 3º, desta mesma Lei, podendo ser executado no próprio período de apuração ou em períodos futuros, nos termos do § 4º, deste mesmo artigo.

“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 sê-lo nos meses subsequentes.

(...)”

O que não implica dizer que os créditos remanescentes de determinado período de apuração, relacionados a receitas de exportação, não possam ser utilizados na compensação de créditos tributários efetivamente lançados, e neste caso, cumprindo os requisitos de extinção do crédito tributário, conforme a legislação acima reproduzida, ou ainda, serem objeto de ressarcimento.

É o que está previsto no artigo 6º, da Lei nº 10.833/2003:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 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.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Vemos que, novamente, a Lei ao se referir ao cálculo do valor devido da COFINS, define a confrontação de créditos e débitos da própria contribuição como desconto (inciso I, §1º, art. 6º), diferente do instituto da compensação (inciso II, § 1º, art. 6º).

Assim, a Autoridade Tributária ao analisar os requisitos de certeza e liquidez dos créditos remanescentes de períodos de apuração anteriores e sujeitos ao disposto no artigo 6º, da Lei nº 10.833/2003, nada mais fez do que recompor a base de cálculo da COFINS daquele período, notadamente o 4º Trimestre/2009, no sentido de verificar o montante devido ao ressarcimento. Desta forma, a Autoridade Tributária não procedeu a compensação de ofício, conforme arguido pela Recorrente.

Outro ponto levantado no Recurso Voluntário foi de que já havia transcorrido o prazo decadencial, o que impediria o ato de realocação dos créditos sobre despesas relacionadas a receitas de exportação pela Autoridade Tributária, no entanto, o instituto da decadência alcança a constituição do crédito tributário, e não a análise objeto do pedido de ressarcimento em questão.

Por hipótese, digamos que a Autoridade Tributária chegasse à conclusão de que, além de não haver crédito (apuração não cumulativa de COFINS) a restituir, o valor do crédito tributário, cujos procedimentos relativos ao lançamento por homologação foram antecipados pelo contribuinte, e cujo montante fora confessado como dívida através da DCTF, e pago, seria maior do que o apurado e pago pelo contribuinte. Neste caso, somente poderia ser cobrada a diferença por um lançamento complementar, que seria possível apenas no caso de não ter transcorrido o prazo decadencial.

Mas não foi isto que ocorreu, pois o que foi revisto foi o valor do montante do crédito que a Recorrente pleiteou para ressarcimento, e não o crédito tributário propriamente dito.

O mesmo tópico foi objeto de julgamento anterior do CARF, para a mesma Recorrente, porém referente ao período de apuração de 01/10/2012 a 31/12/2012, o qual por resultou em decisão desfavorável à Recorrente, nos termos do Acórdão nº 3302-012.781, do qual reproduzo trecho a seguir, com o qual concordo, e com a devida vênia, incorporo às minhas razões de decidir.

“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.

(...)

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:

(...)

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 glosa 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.”

Neste ponto, sem razão à Recorrente.

2. CRÉDITOS RESSARCÍVEIS E NÃO RESSARCÍVEIS - IRREGULARIDADE NO TRANSPORTE

A Recorrente apresenta tabelas constantes do Anexo VII, do relatório de diligência, que pode ser consultado no dossiê nº 10010.022669/1016-17, e afirma que a

Autoridade Tributária não procedeu corretamente ao transporte dos saldos dos valores passíveis de ressarcimento, de um mês para o outro. Apresenta como exemplo a apuração referente ao 2º Trimestre de 2012, onde encontramos planilhas que reproduzem a consolidação dos créditos apurados nas planilhas do Anexo IV, do mesmo dossiê já citado acima, onde estes valores foram calculados com bases nas diversas receitas e despesas geradoras de crédito, de forma a apurar o montante de crédito disponível a cada mês, conforme a sua origem e vinculação: Créditos de Aquisição no Mercado Interno (Receitas Tributadas, Não Tributadas e Exportação) e Crédito de Importação, com as mesmas vinculações.

Para dar prosseguimento à análise deste tópico, valho-me novamente das explicações do Acórdão nº 3302-012.781, já reproduzidas acima, de forma que considero correto que a Autoridade Tributária tenha discriminado os valores passíveis de ressarcimento a cada mês, como demonstrado nas linhas da planilha apresentada pela recorrente, com título “Crédito Remanescente Após Aproveitamento de Ofício”.

Nesta linha, identificamos três colunas, conforme a vinculação, duas delas sujeitas a ressarcimento, referentes a receitas não tributadas, quer no mercado interno, quer na exportação, e outra não passível de ressarcimento: “Receita Tributada no Mercado Interno”, tendo a Autoridade Tributária transportado para os meses subsequentes apenas o montante desta última coluna, como bem apontado pela Recorrente, sem transportar o resultado das demais para os meses subsequentes.

Ora, não podemos nos esquecer que estamos tratando de um pedido concreto de ressarcimento e que a Autoridade Tributária está demonstrando em seu relatório os montantes de crédito mês a mês disponíveis para ressarcimento, o qual está sendo pleiteado e precisa ser descontado do valor disponível sendo incorreto o seu transporte para o mês subsequente na medida em que deferido o ressarcimento para o mês em questão, ele inexistirá disponível para o mês seguinte.

Desta forma, considero sem razão à Recorrente.

3. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

A Recorrente argumenta que diversos itens atinentes ao seu processo produtivo, como geradores, para-raios, óleo mineral, válvulas, painéis e chaves, foram desconsiderados apenas com a justificativa de que a Autoridade Tributária não os reconheceu como insumos.

Também acusa o Acórdão de Primeira Instância de ter-se furtado à análise dos serviços glosados quanto à sua relevância, nos seguintes termos:

“Ademais, nota-se novamente a tendência danosa do Acórdão de furtar-se à análise dos serviços citados e esclarecidos na Manifestação de Inconformidade (ainda que por amostragem), buscando no todo da operações eventuais serviços que julgue não comprovados e não enquadrados no conceito de insumo, para destacar em seu corpo.

A despeito de tal conduta, importa reiterar os esclarecimentos atinentes aos serviços de engenharia, montagem, supervisão, projetos, construção civil, comissionamento, auditoria/testes, manutenção de máquinas e equipamentos industriais, e serviço de análise de óleo mineral.”

Apesar dos itens apresentados como exemplos pela Recorrente, o Acórdão de Primeira Instância assim relaciona as glosas mantidas pelo Relatório de Diligência:

“Para analisarmos a pertinência da alegação acima lembrada, temos que verificar as glosas realizadas pela fiscalização dos bens e serviços qualificados como insumos, para verificar se

realmente o Manifestante teria comprovado o desrespeito à normatização atualmente vigente em relação à matéria.

No “Anexo VI – Glosa dos Bens Utilizados como Insumo”, bem como no “Anexo VI_De x Para_Bens Utiliz como Insumos Glosa”, a fiscalização aponta os seguintes motivos para as glosas:

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

Dentre tais motivos de glosa, apenas a qualificada como “Insumo não essencial ao Processo Produtivo. Utilização não presente no Descritivo de Processo Produtivo da Empresa” poderia materializar alguma ofensa ao atualmente vigente conceito de insumo. Lembre-se que a fiscalização identificou cada um destes insumos no “Anexo VI – Glosa dos Bens Utilizados como Insumo” e no “Anexo VI_De x Para_Bens Utiliz como Insumos Glosa”, sendo relevante lembrarmos todas as notas fiscais com créditos glosados em relação a tal motivo:

(...)

Ao verificar os bens mencionados no quadro supra é forçoso concluir que realmente não podem ser qualificados como insumos, em face de sua natureza. A própria descrição das mercadorias evidencia tal descabimento (rádio e antena para rádio digital).

Assim, inexistente qualquer reparo em relação à glosa relativa aos bens qualificados como insumos, por não serem essenciais ou relevantes aos bens produzidos pela Manifestante.

No “Anexo V3 – Glosa de Serviços Utilizados como Insumo”, bem como no “Anexo V3_De x Para_Serviços Utiliz. Insumos Glosa”, a fiscalização aponta os seguintes motivos para as glosas:

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

Dentre tais motivos de glosa, apenas a qualificada como “Serviço não Aplicado no Processo Produtivo nem Essencial a sua Fabricação. Sem Previsão Legal de Crédito” poderia materializar alguma ofensa ao atualmente vigente conceito de insumo. Lembre-se que a fiscalização identificou cada um destes insumos nos “Anexo V3 – Glosa de Serviços Utilizados como Insumo” e “Anexo V3_De x Para_Serviços Utiliz. Insumos Glosa”, sendo relevante lembrarmos um excerto das notas fiscais com créditos glosados em relação a tal motivo:

(...)

Os serviços objeto da glosa lembrada no quadro acima são os seguintes:

- Águas minerais aromatizadas com gás ou não (não é possível identificar qual serviço teria sido prestado, parecendo tratar de compra de mercadoria, obviamente desvinculada do processo produtivo da Manifestante, o que impediria o direito ao crédito na modalidade de bens adquiridos como insumo);
- Alto-falante Dell AX210 (não é possível identificar qual serviço teria sido prestado, parecendo tratar de compra de mercadoria, obviamente desvinculada do processo produtivo da Manifestante, o que impediria o direito ao crédito na modalidade de bens adquiridos como insumo);
- Cadista;

- *Carga / descarga - mobilização / desmobilização;*
- *Comissão representante;*
- *Contratação de serviço;*
- *Locação de tendas;*
- *Prestação de serviços para hidrojateamento;*
- *Serviço de site manager;*
- *Serviço administrativo (de terceiros);*
- *Serviço cadista / Serviço de cadista;*
- *Serviço de conserto;*
- *Serviço de desenho técnico;*
- *Serviço de limpeza (predial) / Jardinagem;*
- *Serviço de locação veículos;*
- *Serviço de reparo;*
- *Serviço de retrabalho;*
- *Serviço de sondagem;*
- *Serviço de substituição de RDP;*
- *Serviço de tradução;*
- *Venda de pedras: serviço de manutenção.*

A identificação de tais serviços, por si só, realmente não permite aferir sua pertinência com o processo produtivo da empresa, para fins de sua qualificação como insumo, segundo os atuais parâmetros definido no Parecer Normativo RFB nº. 5, de 2018 (essencialidade ou relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica). Logo, escoreita a conclusão da fiscalização com base nas informações então apresentadas pela empresa.

Na peça de irresignação, o sujeito passivo não traz nenhum esclarecimento em relação a cada um dos serviços acima descritos. Frisa-se: apesar de a fiscalização ter indicado cada nota fiscal relativa aos serviços tomados não aceitos como insumo, em decorrência de não pertencerem ao processo produtivo da empresa e nem serem a ele essenciais, o Manifestante não tece considerações detidas sobre nenhum destes serviços e, muito menos, de cada nota fiscal.

De fato, em sua peça de irresignação, o Manifestante limita-se a apontar que:

“No tocante à suposta falta de comprovação do direito creditório, a despeito dos inúmeros esclarecimentos a respeito do seu processo produtivo e dos serviços nele empregados, notadamente quando da apresentação do Laudo Técnico, a Manifestante igualmente acosta à presente planilha elucidativa complementar relativa aos serviços adquiridos como insumos (Doc. 03).

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

No mencionado “Doc. 03”, há 4 planilhas, conforme é possível verificar da figura a seguir:

(...)

Em nenhuma destas planilhas é possível identificar-se a pertinência dos serviços anteriormente lembrados, que foram glosados pela fiscalização, com o processo produtivo da empresa e sua essencialidade.

Assim, entende-se que o Manifestante não logrou comprovar que os serviços cujo crédito foi glosado por conta de não pertencerem ao processo produtivo da empresa e nem serem a ele essenciais cumpriam os requisitos para serem qualificados como insumo. Logo, inexistente qualquer reparo em relação à glosa relativa aos serviços qualificados como insumos, por não pertencerem ao processo produtivo da empresa e nem serem a ele essenciais.”

O problema da argumentação da Recorrente é que os bens e serviços que foram apresentados como tendo sido glosados pela Autoridade Tributária no Recurso Voluntário, em que pese à primeira vista serem facilmente aceitos como parte de seu processo produtivo, são diferentes dos exaustivamente relacionados na decisão da manutenção da glosa, que podemos ler acima.

Assim, entendo não haver razão à Recorrente.

4. REGULARIDADE DOS CRÉDITOS ATINENTES À ENERGIA ELÉTRICA

Alega a Recorrente em seu Recurso Voluntário que a glosa da rubrica de crédito “Energia Elétrica” teria decorrido de erro material da sua classificação como insumo no DACON, mas que os créditos referentes a este tipo de dispêndio estão previstos no inciso III, do art. 3º, da Lei 10.833/2003, e que pela aplicação do Princípio da Verdade Material, a decisão de Primeira Instância precisa ser revista.

Já no Acórdão de Primeira Instância, encontramos o seguinte consignado no voto do relator:

“Os períodos em que houve glosa de créditos afetos à aquisição de energia elétrica constam do Anexo VI – 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 segundo 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 autoridade local, no cumprimento da segunda diligência fiscal, aponta que os créditos 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 escoreitas as conclusões da autoridade local, o que acarreta o não reconhecimento dos créditos em comento.”

Com base nesta transcrição do Voto do Acórdão nº 3302-012.781, com o qual concordo, e peço vênha novamente para incorporá-lo como parte da minha motivação para decidir, entendo que a Recorrente falhou em demonstrar o seu direito ao crédito, e ainda não recorreu da motivação da Autoridade Julgadora de Primeira Instância em seu Acórdão sendo, portanto, incabível a arguição de aplicação do Princípio da Verdade Material.

5. Princípio da Verdade Material

O presente processo foi objeto de diligência, onde foram dadas diversas oportunidades de manifestação pela Recorrente e procedeu-se à minuciosa reanálise dos fatos.

Desta forma, considero cumprida a busca diligente pela aplicação do Princípio da Verdade material e não há mais nada a acrescentar neste ponto.

Conclusão

Voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento sobre correção monetária dos créditos pela Taxa Selic, em razão de concomitância e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral