



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721105/2016-61
ACÓRDÃO	3402-012.604 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	GRID SOLUTIONS TRANSMISSÃO DE ENERGIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. MERA IRRESIGNAÇÃO.

Não se presta os embargos de declaração à rediscussão de matéria já examinada ou à modificação do julgado, salvo nas hipóteses em que se verifique omissão sobre ponto relevante, obscuridade ou contradição entre os fundamentos e a conclusão do acórdão. Inexistentes tais vícios na decisão embargada, é incabível o acolhimento dos embargos de declaração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar acolhimento aos Embargos de Declaração apresentados, tendo em vista que não restou caracterizada a omissão apontada.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honorio dos Santos, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-011.101**, proferido em sessão de julgamento realizada em 06 de outubro de 2023, conforme ementa abaixo:

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 liquidez 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.

O resultado do julgamento foi proferido nos seguintes termos:

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.

Através do r. Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento aos Embargos para que o colegiado aprecie o vício de omissão apontado pela Embargante.

Após, o recurso foi encaminhado para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, a Contribuinte foi intimada do Acórdão embargado em 24/11/2023, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 4.909, e os Embargos foram apresentados em 29/11/2023, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 4.912.

Portanto, nos termos do § 1º do art. 116 do RICARF/2023, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Da Omissão apontada pela Embargante

Com relação à Regularidade dos Créditos Atinentes à Energia Elétrica, assim alegou a Embargante:

A análise das planilhas elaboradas pela fiscalização demonstra que houve diversas glosas relacionadas a despesas incorridas com energia elétrica.

O acórdão embargado, ao analisar os argumentos apresentados no recurso voluntário, entendeu pela manutenção das glosas, sob o argumento de que a ora embargante não teria recorrido da motivação utilizada pela DRJ:

“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.” (fls. 4904)

No entanto, o acórdão embargado foi omisso quanto aos argumentos apresentados pela embargante em seu Recurso Voluntário, conforme será demonstrado a seguir.

Com efeito, após a realização de duas diligências a conclusão da fiscalização foi de que não estaríamos diante de despesas com energia elétrica, em razão da suposta incorreção na escrituração dos créditos na DACON:

“Os créditos apropriados como Bens Utilizados como Insumos não foram aceitos por não se enquadrarem como Energia Elétrica (...) Se tal o fosse, deveriam estar relacionadas juntamente com as demais Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica”.

No entanto, ao contrário do que foi mencionado no acórdão recorrido, de que a ora Embargante não teria enfrentado os argumentos da fiscalização e da DRJ, a contribuinte esclareceu em seu recurso que a conclusão fiscal decorre de mero erro formal na alocação dos créditos na DACON, isto porque, ao invés de lançar as despesas sob a rubrica “04 energia elétrica”, a Recorrente, por um lapso fez o lançamento sob a rubrica “02 insumos”.

Também foi devidamente esclarecido que não é possível que haja a desqualificação de todos os créditos devidos por mero erro formal incorrido quando do cumprimento de obrigação acessória, o qual não gerou nenhum prejuízo ao fisco, nem 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 Embargante.

Vale ressaltar, ainda, que caso essas informações tivessem sido devidamente consideradas quando da prolação do acórdão embargado, certamente o resultado do julgamento seria pela procedência do recurso, com a reversão das glosas.

Assim, fica evidente a omissão perpetrada no acórdão embargado, que prejudica o direito ao contraditório e ampla defesa. Em vista disso, a indispensável o saneamento da omissão em questão por parte dessa E. Turma.

Como observado em Despacho de Admissibilidade, ao contrário do que alega a Embargante, não se verifica que o acórdão embargado tenha deixado de observar o princípio da verdade material, estando consignado que o mero erro no preenchimento do Dacon não teria o condão de afastar o direito de crédito, mas que, no caso, o fundamento da glosa foi a ausência de comprovação material da despesa, uma vez que estão nos autos as notas fiscais solicitadas.

Não se constata, portanto, o vício alegado pela defesa.

Com relação à omissão na apreciação dos serviços utilizados como insumos, assim alegou a Embargante:

Afirma o acórdão recorrido que os serviços que foram apresentados no recurso como tendo sido glosados não corresponderiam aos que são tratados no presente processo:

“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.” (fls. 4903 dos autos)

No entanto, tal afirmação não procede, de modo que foi mais uma vez omisso o acórdão recorrido ao não analisar os argumentos expostos no recurso voluntário da Embargante.

Isso porque, conforme se pode verificar nas planilhas acostadas pela fiscalização e mencionadas no próprio acórdão da DRJ, o presente processo abrange glosas de serviços de assessoria, contratação de mão de obra, logística, armazenagem, frete, reparos entre outros.

A embargante **dedicou em seu recurso um item específico no qual trata apenas das glosas de serviços** (fls. 4703/4710).

Nesse tópico foi demonstrado que o produto final da atividade da Embargante envolve 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 assessoria, gerenciamento, mão-de-obra (vide argumentos às fls. 4705/4706).

Ademais, dentre os serviços incluídos na fabricação e fornecimento estações de energia, estão a **disponibilização dos meios necessários à manutenção das máquinas**, de modo que serviço de análise técnica contratado pela Recorrente é essencial tanto na etapa final da fabricação do bem, quanto relevante na manutenção da sua funcionalidade e qualidade (**fls. 4707**).

Também foi demonstrado às **fls. 4708/4709** que o **gerenciamento está intrinsecamente vinculado principalmente às etapas de:** (i) construção civil (item 17.1.1, Laudo Técnico); (ii) montagem eletromecânica (item 17.1.2); (iii) montagem dos equipamentos (item 17.1.3) e (iv) comissionamento (item 17.1.4).

(...)

Também foi devidamente esclarecido no recurso voluntário (**fls. 4709**) que os **custos com os serviços de mão-de-obra** são relacionados referem 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.

Ou seja, ao contrário do que foi asseverado no acórdão embargado, o recurso voluntário da Contribuinte possuía sim argumentos relacionados às glosas discutidas no presente processo, de modo que foi devidamente demonstrado que os serviços glosados (cuja finalidade é confirmada por laudo técnico) integram processo único e singular, ao qual são empregados bens e serviços indispensáveis à sua efetivação, motivo pelo qual a glosa não poderia prevalecer.

Entendo que a decisão embargada analisou a glosa de créditos originados de serviços indicados como insumos. Vejamos a conclusão abaixo reproduzida:

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 V1 – Glosa dos Bens Utilizados como Insumo”, bem como no “Anexo V1_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 V1 – Glosa dos Bens Utilizados como Insumo” e no “Anexo V1_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. (sem destaques no texto original)

Da transcrição acima, constata-se que o Acórdão embargado utilizou a motivação da decisão da DRJ, concordando que 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)”*.

Ademais, conforme observado no r. Despacho de Admissibilidade, *“não é função dos embargos rediscutir matéria já analisada ou alterar o que foi decidido, salvo se há decorrência imediata em vista de omissão de matéria determinante ou contradição entre os fundamentos do acórdão e seu resultado”*.

Portanto, igualmente neste ponto não se constata o vício de omissão apontado pela Embargante, motivo pelo qual não deve ser acolhido o recurso.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego acolhimento aos Embargos de Declaração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos