



<b>Processo nº</b>	10283.723774/2017-93
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-011.312 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de dezembro de 2023
<b>Recorrente</b>	PLACIBRAS DA AMAZONIA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

**ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS DE DEMONSTRAÇÃO DE DIREITO CREDITÓRIO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito creditório em pedido de ressarcimento ou declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

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

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

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO NAS FASES ANTERIORES. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Nas aquisições havidas de mercadorias e produtos de estabelecimentos produtores instalados na Zona Franca de Manaus e de pessoas jurídicas estabelecidas fora da referida Zona não se faz possível a apuração de créditos decorrentes da não cumulatividade, uma vez que tais dispêndios não se sujeitaram ao anterior pagamento das contribuições.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO NAS FASES ANTERIORES. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Nas aquisições havidas de serviços de estabelecimentos produtores instalados na Zona Franca de Manaus e de pessoas jurídicas estabelecidas fora da referida Zona é possível a apuração de créditos decorrentes da não cumulatividade, uma vez que tais dispêndios sujeitaram-se ao anterior pagamento das contribuições.

CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. PIS. PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. EQUIPARAÇÃO A FRETE SOBRE VENDAS. INCABÍVEL O APROVEITAMENTO.

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PELO PROCESSO 10283.723774/2017-93

É descabido o aproveitamento de créditos referente ao transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos do mesmo contribuinte sem que seja demonstrada a relevância ou essencialidade no processo produtivo do contribuinte. Também é incabível a equiparação deste tipo de frete com o frete sobre vendas.

**PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO NAS FASES ANTERIORES. ZONA FRANCA DE MANAUS.**

Nas aquisições havidas de energia elétrica de estabelecimentos instalados na Zona Franca de Manaus e de pessoas jurídicas estabelecidas fora da referida Zona não se faz possível a apuração de créditos decorrentes da não cumulatividade, uma vez que tais dispêndios não se sujeitaram ao anterior pagamento das contribuições.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer e julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) **por unanimidade de votos**, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito de PIS/COFINS referente aos pagamentos a título de locação de equipamentos, conforme documentação fiscal acostada aos autos; e (ii) **pelo voto de qualidade**, em manter a glosa com relação aos créditos originados de fretes de produtos acabados. Vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Wilson Antonio de Souza Corrêa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento ao recurso igualmente neste ponto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-011.295, de 20 de dezembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10283.723740/2017-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilson Antonio de Souza Correa, o conselheiro(a) Lazaro Antonio Souza Soares, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wagner Mota Momesso de Oliveira.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem. Trata-se de pedido de ressarcimento de PIS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim julgou a Autoridade de Primeira Instância a Manifestação de Inconformidade.

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

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

**PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.**

*Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.*

**PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.**

*A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.*

**PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS PROCESSUAL DA PROVA.**

*Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias. A realização de perícia ou de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante.*

**PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO NAS FASES ANTERIORES. ZONA FRANCA DE MANAUS.**

*Nas aquisições havidas de estabelecimentos produtores instalados na Zona Franca de Manaus e de pessoas jurídicas estabelecidas fora da referida Zona não se faz possível a apuração de créditos decorrentes da não cumulatividade, uma vez que tais dispêndios não se sujeitaram ao anterior pagamento das contribuições.*

**RESSARCIMENTO. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. REQUISITOS NORMATIVOS. ÔNUS DA PROVA.**

*O resarcimento de valores decorrentes da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária. Em se tratando de resarcimento, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito.*

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância e apresentou Recurso Voluntário. Em seu Recurso Voluntário argumenta que teve um exíguo prazo para responder à Intimação para apresentar documentos e informações a respeito dos pedidos de resarcimento de PIS/COFINS, e que não fora intimada a apresentar notas fiscais, recibos e outros comprovantes dos efetivos gastos relacionados aos créditos pleiteados.

Alega que esta ausência de intimação cerceou seu direito de defesa e o acesso ao contraditório e à ampla defesa, na medida em que tanto o Despacho Decisório, quanto a Decisão de Primeira Instância, tomaram como razão de decidir a ausência de provas a respeito do crédito pretendido.

Também dedica-se a extensa explicação sobre a natureza jurídica dos créditos de PIS/COFINS, e sobre a natureza do conceito de insumos.

Destaco trecho do Recurso Voluntário, que bem resume a argumentação sobre as glosas procedidas pela Autoridade Tributária:

*Ao justificar a manutenção da glosa de créditos de PIS/COFINS referentes aos bens utilizados como insumos adquiridos pela Recorrente, alegou o Ilustre Auditor Fiscal que não há direito ao crédito na aquisição de bens/serviços utilizados como insumos, encargos de depreciação sobre bens incorporados ao ativo imobilizado, energia elétrica, aluguel de prédios/máquinas e armazenagem de mercadorias e frete sobre venda, sob o fundamento de que sobre referidas aquisições não houve a incidência ou pagamento de COFINS e PIS/PASEP, seja por isenção ou redução de alíquota a zero, de acordo com as normas que regem a Zona Franca de Manaus; e que a empresa, ora Recorrente, não apresentou as notas fiscais, recibos e contratos referente a aquisição dos insumos e despesas adquiridos ou realizados no período fiscalizado.*

*Ocorre que, ao contrário do posicionamento da autoridade fiscalizadora, todos os insumos adquiridos ou despesas realizadas pela Recorrente correspondem a créditos básicos previstos nos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que permitem, desta forma, o creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS e o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, encargos de depreciação sobre bens incorporados ao ativo imobilizado, energia elétrica, aluguel de prédios/máquinas e armazenagem de mercadorias e frete sobre venda.*

*Ao contrário do teor do r. despacho decisório, resta claro que todos os itens destacados como insumos, despesas e custos **adquiridos com a incidência de PIS/Pasep e COFINS**, outorgam direito a crédito por serem indispensáveis ao processo produtivo da empresa.*

*(...)*

*Primeiramente, é necessário mencionar que a Recorrente discorda do critério utilizado pela Fiscalização para identificar os créditos e débitos de PIS e COFINS na entrada de mercadorias ou serviços pela empresa, tendo em vista que, no nosso entendimento, o que determina o crédito ou débito é a legislação vigente, e não a informação em nota fiscal. Cabe a empresa adquirente da mercadoria ou serviços através da legislação e com base nos NCMs das mercadorias efetuar as análises e a apropriação do crédito de suas entradas.*

A Recorrente apresenta juntada de documentos como notas fiscais e livros contábeis, junto com a sua Manifestação de Inconformidade e ainda também junta, em anexo ao seu Recurso Voluntário, diversos documentos, contratos de locação e faturas de aquisição de energia elétrica.

Também consta do Recurso Voluntário arguição pelo direito ao crédito sobre fretes, em relação ao regime de incidência do PIS/COFINS referente à mercadoria ou produto transportado, natureza autônoma do frete, também a respeito do frete de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da Recorrente, e sobre a abrangência do direito ao crédito em relação às despesas de armazenagem nas operações de vendas, especialmente no que diz respeito aos centros de distribuição intermediários cujas mercadorias são destinadas ao varejo, antes de chegarem ao consumidor final.

Defende que os fretes de produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da Recorrente também fazem parte da atividade industrial da Recorrente, e por isto seriam devidos.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

*Face ao exposto, requer-se seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para o fim de determinar a baixa do processo administrativo para a instância a quo, para análise de toda a documentação fornecida pela Recorrente, levando-se em consideração a atividade exercida e o processo de industrialização da Recorrente, deferindo-se, ainda, o pedido de realização de diligência, negado no r. acórdão.*

*Havendo negativa do pedido inicial, requer-se seja CONHECIDO e PROVIDO o presente Recurso Voluntário para reformar o r. acórdão, ante a argumentação e provas carreadas aos autos, para que seja aceito e analisado todos os documentos que instruem o processo administrativo, inclusive os documentos que instruem o presente recurso, para ao final, reconhecer o direito da Recorrente ao crédito integral do pedido de ressarcimento, consubstanciado em créditos de PIS e COFINS não-cumulativo, apurados no 3º Trimestre de 2013.*

Este é o relatório.

## Voto

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

### **Da nulidade por cerceamento do direito de defesa.**

A Recorrente alega ter sido induzida ao erro pela Autoridade Tributária em razão da intimação, cuja resposta fundamentou o Despacho Decisório, não ter determinado a apresentação de documentos fiscais.

No entanto, o Processo Administrativo Fiscal prevê diversas oportunidades ao contribuinte para apresentar a sua defesa e inaugurar o contencioso com o devido contraditório, no caso, refiro-me especificamente aos artigos 15 e 16, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, onde está prevista a apresentação das provas e contrarrazões do contribuinte.

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Parágrafo único. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o*

*endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (*Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005*)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (*Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993*)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (*Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993*)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (*Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993*)

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (*Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997*) (*Produção de efeito*)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (*Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997*) (*Produção de efeito*)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (*Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997*) (*Produção de efeito*)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (*Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997*) (*Produção de efeito*)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (*Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997*)

A Recorrente fez uso de todas as instâncias a que possui direito e demonstrou conhecer adequadamente as imputações que lhe foram feitas, como se pode constatar do teor de sua Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário.

Assim, constata-se às folhas 200 a 451, e depois às folhas 579 a 1151, que juntou aos autos os documentos que entendeu pertinentes à comprovação do direito pretendido.

Por outro lado, a Autoridade Julgadora de Primeira Instância considerou as provas juntadas na Manifestação de Inconformidade e exarou juízo de valor sobre a sua admissibilidade, relevância e aplicação à comprovação do direito aos créditos pleiteados pela Recorrente.

Podemos ver claramente a preocupação do relator, no Acórdão de Primeira Instância em enfrentar a argumentação da Recorrente face às provas juntadas no processo, conforme os trechos que reproduzo a seguir:

*Acresça-se que embora o impugnante refira o grande volume de documentos como óbice à juntada destes ao processo administrativo, o fato é que, transcorridos mais de três anos da ciência do ato administrativo denegatório, não foram carreados aos autos os elementos de prova necessários à demonstração do direito pretendido. E, ao não se desincumbir de seu ônus probatório, o impugnante atrai a incidência da máxima de que alegar sem provar é o mesmo que não alegar.*

(...)

*Ademais, embora alegue o sujeito passivo que os documentos juntados por amostragem aos autos indicariam que possui todos os documentos que embasam o crédito apurado, os quais também demonstrariam que os insumos foram adquiridos de pessoas jurídica e com a incidência da Contribuição para o e PIS e da COFINS, o fato é que a apresentação de determinado documento fiscal não se presta à comprovação da existência de outros, a qual não se presume, antes se prova. Além disso, mesmo as notas fiscais de aquisições de bens e serviços juntados aos autos pelo interessado demonstram exatamente o oposto do quanto alegado, posto tratar-se de aquisições realizadas por estabelecimento industrial localizado na Zona Franca de Manaus de pessoas jurídicas também instaladas na Zona Franca de Manaus ou de pessoas jurídicas estabelecidas fora da referida Zona e que em princípio, portanto, não se sujeitaram ao anterior pagamento de PIS/PASEP e COFINS, por se encontrarem submetidas à alíquota zero, como aliás consta expressamente de algumas das referidas notas fiscais (fls. 449/451 e 486, v.g.). Especificamente em relação às notas fiscais em que aparece, no campo “Discriminação dos Serviços”, a incidência de PIS e COFINS (fl. 458, v.g.) e, ainda, no que se refere a notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas optantes do SIMPLES (fl. 428/430, 432, 437/439 e 551 v.g.), tenho que não logrou demonstrar o sujeito passivo que os respectivos itens de fato constituem insumos de seu processo produtivo, razão pela qual não podem ser restabelecidas as glosas correspondentes.*

*(...)*

*Igualmente no que se refere aos custos incorridos com energia elétrica, para os quais se apresentam despropositadas as alegações acerca da demanda contratada de energia elétrica (que corresponderia a consumo efetivo), bem como acerca da inclusão dos valores de demanda ativa e demanda reativa na conta de energia elétrica consumida e, portanto, na base de cálculo das contribuições. Não houve, como se encontra cristalino na decisão recorrida, qualquer glosa decorrente da inclusão ou não dos valores de demanda ativa e demanda reativa na conta de energia elétrica consumida. As glosas decorrem da constatação de que tais despesas não se sujeitaram ao anterior pagamento de PIS/PASEP e COFINS, por se encontrarem submetidas à alíquota zero, o contrário não havendo demonstrado o interessado, uma vez que nas faturas de energia elétrica juntadas aos autos não se encontram discriminados, dentre os itens faturados (ou em qualquer outro campo da nota fiscal/conta de energia elétrica), quaisquer valores correspondentes a PIS ou COFINS, razão pela qual devem ser mantidas as glosas em questão.*

*Quanto a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, revelam-se inócuas as discussões travadas na manifestação de inconformidade acerca da natureza operacional*

*de tais despesas, as quais seriam intrinsecamente vinculadas à obtenção de suas receitas tributáveis.*

*Conforme assinalado pela autoridade fiscal e pelo próprio contribuinte, as glosas decorrem da falta de apresentação dos contrato de locação e também das notas fiscais/recibos relativos a tais despesas. Nesse sentido, os Contratos e Aditivos de Contratos apresentados pelo contribuinte (limitados exclusivamente a aluguéis de prédios), além de não se referirem ao presente período de apuração, não se fazem acompanhar dos competentes recibos/faturas/comprovantes de depósitos aptos a certificar a quitação da alegada despesa e, por decorrência, que a mesma foi efetivamente incorrida. Por sua vez, as notas fiscais juntadas aos autos (fls. 431 e 456, v.g.) como supostamente relativas à “locação de equipamento” (conforme genericamente descrito no campo “Prestação dos Serviços” e sem qualquer outra descrição que possa identificar o bem “locado”), apresentam o CFOP 6933 – Prestação de serviço tributado pelo ISSQN, não permitem identificar a existência de bem locado e dizem respeito, em princípio, a operação de prestação de serviços cuja natureza se desconhece. Logo, devem ser mantidas tais glosas.*

Desnecessária é a continuação da reprodução de todos os trechos do Acórdão de Primeira Instância, em que o relator considera e avalia a documentação acostada aos autos, em razão de estarem disponíveis para comprovação nas folhas de 516 a 518.

Desta forma, considero sem razão à Recorrente, na alegação de cerceamento do direito de defesa.

## Do Mérito

Os créditos pretendidos pela Recorrente referem-se aos créditos da apuração não cumulativa de PIS/COFINS, em face a aquisição de bens e serviços como insumos e demais despesas capazes de gerarem créditos, conforme a legislação aplicável.

As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, determinam as hipóteses de geração de créditos para a apuração do valor devido das contribuições do PIS/COFINS, em seus artigos 3º.

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

(...)

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

*(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Os artigos de ambas as Leis, de redação idêntica, fazem a mesma restrição no seu inciso II, do § 2º, em relação aos créditos aceitos, de que os mesmos precisam decorrer de aquisições, ou de gastos, que efetivamente tenham sido tributados na fase anterior da cadeia produtiva.

Por outro lado, a legislação suspende ou aplica alíquota zero para as contribuições do PIS/COFINS em diversas situações para a venda de mercadorias e bens para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, como é o caso do artigo 5-A, da Lei nº 10.637/2002, que transcrevo abaixo:

*“Art. 5º-A Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.*

*(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Este artigo aplica alíquota zero para PIS/COFINS para todos os itens que poderiam ser classificados como insumos e enquadrados nos incisos II, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além das hipóteses do artigo 5-A, acima reproduzido, que trata das vendas entre empresas situadas na própria ZFM, a própria legislação do regime da Zona Franca, também estabelece outras hipóteses de afastamento da cobrança destas contribuições, como é do artigo 4º, do Decreto-Lei nº 288, de 28 de janeiro de 1967, que equipara qualquer venda de empresa brasileira para industrialização

ou consumo na ZFM à exportação, atraindo a aplicação do inciso I, do artigo 5º, da Lei nº 10.637/2002 e inciso I, do artigo 6º, da Lei nº 10.833/2003.

*"Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro." (Decreto-Lei nº 288/67)*

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;  
(...) "(Lei nº 10.637/2002)*

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;  
(...) "(Lei nº 10.833/2003)*

Por fim, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, suspende a cobrança do PIS/COFINS importação conforme o determinado em seus artigos 14 e 14-A, transcritos a seguir:

*Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de que trata o art. 5º A da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.*

*§ 2º A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.*

*Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004)*

Assim, temos que:

- a) As mercadorias (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem – insumos) produzidas e comercializadas dentro da ZFM têm alíquota zero de PIS/COFINS.
- b) As mercadorias produzidas dentro do Território Nacional, mas fora da ZFM, e comercializadas (consumo e industrialização) para empresas localizadas dentro da ZFM, são consideradas exportadas e, portanto, isentas.
- c) As mercadorias importadas (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem – insumos) por empresas localizadas na ZFM têm a cobrança de PIS/COFINS importação suspensas.

Isto ficou bem claro em relação às glosas procedidas pela Autoridade Tributária, que assim as relacionou em seu Despacho Decisório:

*Passa-se à análise do detalhamento da base de cálculo do crédito, que se divide, conforme DACON/EFD-contribuições do contribuinte, em aquisição de bens/serviços utilizados como insumo, energia elétrica, aluguel prédios/máquinas, armazenagem de mercadoria e frete venda e sobre encargos de depreciação sobre bens incorporados ao imobilizado:*

Em todas estas rubricas, encontramos como motivação principal para a glosa a aplicação do inciso II, do § 2º, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Chamo a atenção para a nota fiscal juntada à folha 696, da empresa DAG Indústria Química, de número 024957, emitida em 22/12/2009, onde se lê claramente que o preço da Nota Fiscal teve desconto, referente à isenção do ICMS e também lê-se: desconto referente ao PIS/COFINS, nos valores de R\$ 251,56 (duzentos e cinquenta e um reais e cinquenta e seis centavos) para o PIS e de R\$ 1.158,70 (hum mil, cento e cinquenta e oito reais e setenta centavos) para a COFINS.

Não há na legislação de referência que afaste a cobrança de PIS/COFINS incidentes sobre receitas decorrentes de serviços. Todos os benefícios relacionados à ZFM referem-se a mercadorias, e em alguns casos apenas àquelas utilizadas como insumos.

Desta forma, diante de tudo o exposto, não há que se falar do aproveitamento de créditos relativos à aquisição de bens utilizados como insumos, ou de despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado, este último tendo como possibilidade, não levantada pela Recorrente, de tributação de PIS/COFINS em relação aos bens que não se enquadram na hipótese de suspensão do artigo 14-A, da Lei nº 10.865/2004, ou da hipótese do artigo 5-A, da Lei nº 10.637/2002 e, assim sendo, considero como não sendo o caso de nenhuma das glosas do presente processo, pela aplicação do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972.

Sendo assim, considero sem razão à Recorrente, com relação aos créditos decorrentes da aquisição de insumos e de bens do ativo imobilizado.

## Ônus da Prova

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

*"Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:*

*I - recair sobre direito indisponível da parte;*

*II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito."*

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus

probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

*"Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."*

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*"Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).*

*Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)*

*Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)"*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

*Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.*

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o resarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas registrados em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora.

Por tudo o que está exposto, e mesmo levando em conta o princípio da verdade material, não cabe nem à autoridade preparadora, nem tão pouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do autor em provar o seu direito, assim como rever de ofício lançamentos contábeis ou o cumprimento de obrigações assessorias no sentido de classificar adequadamente operações comerciais e seu enquadramento nos conceitos de créditos referentes ao regime não cumulativo de PIS/COFINS.

#### **Aquisição de Serviços, Despesas com Locações e Aluguéis**

Resta-nos então avaliar as demais glosas com relação à prova dos créditos pretendidos.

À folha 579, consta um contrato de locação de imóvel celebrado em 20 de fevereiro de 2012, como o período de apuração discutido neste processo refere-se ao 1º trimestre de 2010, o documento não se presta a fazer prova em relação aos créditos pleiteados.

Nos documentos acostados ao processo, junto com o Recurso Voluntário, encontramos uma série de contratos de locação de equipamentos e veículos, além de prestações de serviços, cujas notas fiscais foram emitidas no período de apuração considerado neste processo.

O direito a créditos de PIS/COFINS, referentes a locação de equipamentos está estabelecido e serviços, está previsto nos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme transcrevo a seguir:

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

*(...)*

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

*(...)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;*

Vemos que somente há previsão para o aproveitamento para fins de créditos do PIS e da COFINS, os serviços que possam ser considerados como insumos ao processo produtivo da empresa, mas em relação a aluguéis e locação de máquinas e equipamentos a Lei exige apenas que sejam utilizados nas atividades da empresa.

Com relação ao aluguel de veículos, entendo que os mesmos somente devem ser considerados como equipamentos na medida em que forem utilizados no

processo produtivo da empresa, como é o caso de caminhões em minas de exploração de minérios, que sejam utilizados para o transporte da produção dentro da mina, ou reboques, retroescavadeiras, tratores e outros, que apesar de serem classificados como veículos, possam ter como função precípua, dentro da empresa, a produção e não o mero transporte de bens ou pessoas, mesmo quando este transporte se referir aos produtos intermediários entre estabelecimentos, caso em que as despesas referentes a seu uso possam ser classificadas como frete, ou despesas com transporte.

Vejamos então a documentação acostada aos autos nas folhas de 579 a 1151, onde encontramos diversas notas fiscais, faturas e contratos de locação referentes a:

- a) contrato de locação de imóveis – já mencionado acima,
- b) faturas de fornecimento de energia elétrica,
- c) conhecimentos de transporte rodoviário, conhecimentos de transporte aéreo e aquaviário,
- d) aquisição de bens incluídos itens de consumo, combustíveis e ferramentas,
- e) aquisição de serviços de impressão,
- f) aquisição de serviço de retirada de resíduos,
- g) aluguel de software,
- h) locação de equipamentos,
- i) locação de veículo automotor da marca Celta.

Como já mencionado acima, o contrato de locação de imóveis refere-se à locação iniciada após o período de apuração deste processo, e não está acompanhado dos recibos de pagamentos referentes ao período a que se refere.

Vale lembrar, que a mera apresentação de contratos não atende aos requisitos de demonstração da certeza e liquidez do crédito pleiteado, posto que apenas demonstra a certeza, descrevendo a natureza jurídica da relação negocial invocada para se fazer jus aos créditos pleiteados, mas não é suficiente para demonstrar a sua liquidez, pela ausência de demonstração da base de cálculo aplicada.

Há então documentos referentes à aquisição de serviços e de locação de equipamentos, softwares e veículos que, por estarem excluídos das hipóteses de isenção e de alíquota zero destinadas à ZFM, poderiam, em tese, dar direito a créditos de PIS/COFINS.

São dois casos diferentes, onde encontramos que a aquisição de serviços está condicionada à sua utilização como insumo, inciso II, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e as despesas com locação de máquinas e equipamentos, inciso IV, dos mesmos artigos, desta vez sem condicionamento específico, com o texto “utilizados nas atividades da empresa”.

Com relação ao aluguel de softwares, estes precisam estar relacionados ao processo produtivo da Recorrente, a ponto de serem considerados como essenciais ou relevantes, para que possam assumir a natureza de insumos e serem assim aproveitados, no entanto, não há qualquer menção ao processo produtivo ou à aplicação deste software como insumo de qualquer processo de produção de bens ou serviços, e como o ônus da prova é da Recorrente com

relação a seu direito pleiteado, considero sem razão à Recorrente com relação aos créditos de aluguel de software.

O mesmo se pode dizer a respeito dos serviços de impressão e de retirada de entulhos, com o agravante de que as notas fiscais referentes as despesas com impressão, folhas 1118 a 1143, possuem destaque de PIS/COFINS igual a zero.

Com relação à locação de equipamentos, referentes às notas fiscais constantes no presente processo, considero que cabe razão à Recorrente e que há direito ao crédito pleiteado.

Não entendo a locação de veículo automotor como equivalente à locação de equipamentos neste caso específico, pelas razões já acima demonstradas, e na ausência de previsão legal para se admitir o crédito referente a este item, considero sem razão à Recorrente.

### **Créditos em relação a frete na aquisição de produtos não tributados, ou de produtos acabados..**

A IN RFB nº 1.911/2019, assim trata o direito ao crédito decorrente de pagamentos de seguros e fretes pagos no transporte referente à aquisição de bens do ativo imobilizado.

*Art. 167. Para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o valor de aquisição (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43, e inciso VII).*

*I - o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador; e II - o IPI incidente na aquisição, quando não recuperável.*

Estes créditos terão a mesma natureza dos créditos decorrentes da aquisição de bens a que se referem, sendo considerados segundo o mesmo critério de apropriação com base na despesa de depreciação apurada, no caso de bens do imobilizado, ou diretamente no próprio período de apuração no caso de créditos de outra natureza, pelo simples fato destas despesas com fretes fazerem parte do custo de aquisição que virá a ser depreciado ou considerado como insumos, bens para revenda ou outros.

Adiante discute-se a natureza autônoma dos créditos referentes a fretes, independente do tratamento tributário dado a carga transportada. Este assunto foi enfrentado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, documento que orienta a aplicação do conceito de insumos na geração de créditos de PIS/COFINS, em face ao REsp 1.221.170/PR, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e à Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, onde encontramos nos itens 158 a 161.

*“158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:*

- a) preço de compra do bem;*
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*

c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;

d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;

f) tributos não recuperáveis.

159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;

b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição" é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

O crédito de PIS/COFINS deverá ser calculado pela aplicação das alíquotas previstas no art. 2º, da Lei nº 10.833/2003 ou da Lei nº 10.637/2002, conforme o caso, sobre o valor dos itens descritos nos incisos do caput do artigo 3º, em ambas as Leis acima. Os custos de aquisição são considerados para se estabelecer o valor dos bens e serviços listados no art. 3º, das Leis de regência do regime não cumulativo de PIS/COFINS.

Desta forma os valores pagos a título de frete na aquisição de mercadorias para insumo ou revenda devem receber o mesmo tratamento da carga a que o frete se refira, pois integrará o valor do item no seu registro como ativo do adquirente. No entanto, como os serviços de fretes são tributados pelas contribuições do PIS/COFINS, o seu registro como créditos dos pagamentos destas contribuições para posterior apuração no regime não cumulativo deve ser considerado como legítimo, e aqui neste ponto, discordo da posição da COSIT, reproduzida anteriormente.

Mas vemos que estes fretes somente poderiam ser aproveitados para fins de apuração do regime não cumulativo de PIS/COFINS se forem parcelas dos custos de aquisição de insumos ou de bens para revenda, nos termos do artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e no processo não ficou demonstrado que estas despesas fossem destinadas à aquisição de insumos ou bens para revenda.

Sem razão à Recorrente, neste ponto.

Quanto ao frete referente ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, e a sua equiparação aos fretes sobre vendas,

conforme o previsto no inciso IX, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, temos que inicialmente avaliar a previsão legal.

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

(...)

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

Chamo a atenção para o fato de que este inciso prevê a operação de venda, e refere-se ao previsto nos incisos I e II, deste mesmo artigo, os quais tratam-se de mercadorias adquiridas para a revenda ou de insumos adquiridos para a produção de produtos ou serviços a serem vendidos.

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil, assim define a operação de venda.

*Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.*

Ou seja, é um negócio onde se pretende transferir para um terceiro o domínio de um bem, no caso específico de uma sociedade mercantil, ou industrial, pretende-se que haja a tradição da propriedade sobre o bem negociado a um valor que confira ao vendedor uma receita.

No caso em a movimentação é entre estabelecimentos do próprio contribuinte, ainda que o objetivo final seja a venda deste produto acabado para um terceiro, e que esta movimentação destine-se a um centro de distribuição, trata-se de mera atividade logística interna da empresa que, apesar de estar relacionada ao seu negócio finalístico, não faz mais parte do processo produtivo, afastando a natureza de insumo, e ainda não pode estar relacionada a uma operação ainda futura e incerta que seria a venda do produto a um terceiro, quando cessaria a propriedade da Recorrente sobre o bem vendido.

Considero, neste ponto, sem razão à Recorrente.

### **Créditos em relação à aquisição de energia elétrica**

Poder-se-ia haver dúvidas sobre o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica, posto serem possíveis pela aplicação do inciso III, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, no entanto, recaímos nos mesmos termos da discussão sobre a aquisição de insumos ou de bens destinados ao ativo imobilizado, pois novamente deparamo-nos com a questão da isenção ou alíquota zero na fase anterior do processo produtivo, ou em outros termos: se o fornecimento de energia elétrica está sujeito ao pagamento de PIS/COFINS pelas distribuidoras de energia em operações de fornecimento à contribuintes situados na ZFM.

A Solução de Consulta COSIT nº 41, de 15 de fevereiro de 2023, esclarece o tema no seguinte sentido:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
ZONA FRANCA DE MANAUS. VENDAS INTERNAS. GERAÇÃO DE ENERGIA  
ELÉTRICA. NATUREZA JURÍDICA.*

*Desde que o destino final seja a Zona Franca de Manaus, a Cofins não incide sobre a receita decorrente da venda interna de energia elétrica de origem nacional realizada por empresa geradora de energia localizada na ZFM*

*destinada a pessoa jurídica também ali estabelecida, qualificada como concessionária de distribuição.*

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 149, § 2º, I, 155, § 2º, X, "b", e § 3º; Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, arts. 34, § 9º, 40 e 92; Decreto-Lei nº 288, de 1967; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 83, I; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, I; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Decreto nº 5.310, de 2004, art. 1º, § 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 21, I, 85 e 468; Parecer PGFN/CRJ nº 1.743, de 2016; Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

**ZONA FRANCA DE MANAUS. VENDAS INTERNAS. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. NATUREZA JURÍDICA.**

*Desde que o destino final seja a Zona Franca de Manaus, a Contribuição para o PIS/Pasep não incide sobre a receita decorrente da venda interna de energia elétrica de origem nacional realizada por empresa geradora de energia localizada na ZFM destinada a pessoa jurídica também ali estabelecida, qualificada como concessionária de distribuição.*

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 149, § 2º, I, 155, § 2º, X, "b", e § 3º; Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, arts. 34, § 9º, 40 e 92; Decreto-Lei nº 288, de 1967; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 83, I; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, I; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Decreto nº 5.310, de 2004, art. 1º, § 1º; Instrução*

Desta forma, repetem-se neste tópico todas as considerações a respeito do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo, decorrentes da aquisição de bens sujeitos a isenção ou alíquota zero, conforme já discutido anteriormente neste voto.

Assim, considero sem razão à Recorrente.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reconhecer o direito ao crédito de PIS referente aos pagamentos relativos ao aluguel, ou locação de equipamentos, conforme a documentação fiscal acostada aos autos.

## Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigmático, no sentido de reconhecer e dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito de PIS/COFINS referente aos pagamentos a título de locação de equipamentos, conforme documentação fiscal acostada aos autos e manter a glosa com relação aos créditos originados de fretes de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Fl. 18 do Acórdão n.º 3402-011.312 - 3<sup>a</sup> Sejul/4<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10283.723774/2017-93