



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



**Processo nº** 10283.723787/2017-62  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.327 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de dezembro de 2023  
**Recorrente** PLACIBRAS DA AMAZÔNIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014**

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: 01/10/2014 a 31/12/2014**

PIS/PASEP 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/PASEP 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/PASEP. PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. EQUIPARAÇÃO A FRETE SOBRE VENDAS. INCABÍVEL O APROVEITAMENTO.

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/PASEP. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 referentes 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.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado(a)), 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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 102-002.772, proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 02/DRJ02, que por unanimidade julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, contra despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Manaus, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

Por entender que bem reproduz os fatos, adoto o relatório do Acórdão de Primeira Instância.

*Trata-se de pedido de ressarcimento de PIS/PASEP Não Cumulativo – Ressarcimento/Compensação, relativo ao 4º trimestre de 2014, no valor de R\$ 133.962,72.*

*Por intermédio do despacho decisório SEORT/DRF/MNS Nº 0625/2018, a unidade de origem não reconheceu a existência de qualquer direito creditório, sob os seguintes fundamentos:*

*a) Bens e serviços utilizados como insumos (bens adquiridos na ZFM e bens adquiridos no Brasil, fora da ZFM), encargos de depreciação sobre bens incorporados ao ativo imobilizado, energia*

*elétrica, aluguel de prédios e máquinas, armazenagem de mercadorias e frete sobre venda devem ter seus valores glosados em função do que determina o art. 5º-A da Lei nº 10.637/2002 (regulamentado pelo art. 2º do Decreto nº 5.310/2004) c/c art. 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, um vez que só há direito a crédito quando na respectiva aquisição (dentro da ZFM ou dentro do Brasil, mas fora da ZFM) houve pagamento de tributos, ou seja, as aquisições de bens ou serviços, os encargos de depreciação e demais dispêndios devem estar sujeitos a pagamento nas fases anteriores para poderem dar direito à tomada de créditos decorrentes da não cumulatividade das Contribuições.*

*b) Destaca-se que mera informação em planilha (deixando de apresentá-las) acerca de notas fiscais de compra de insumos (bens e serviços), de compra para posterior contabilização no ativo imobilizado (encargos de depreciação), de compra de energia elétrica, de notas fiscais/recibos/contratos de aluguéis de prédios e máquinas e, ainda, de notas fiscais de armazenagem/frete não tem o condão de traduzir certeza e liquidez ao crédito tributário.*

*c) Considerando todos os elementos trazidos ao processo e os fatos narrados, onde ficou cabalmente demonstrado que o contribuinte não logrou êxito na apresentação dos fundamentos jurídicos e dos documentos fiscais que permitissem a verificação da liquidez e certeza do crédito tributário, nos termos do artigo 170/170-A do CTN, há que se denegar o pedido de ressarcimento com base no disposto no caput do artigo 117 da IN RFB nº 1717/2017 e alterações posteriores. No presente caso, a certeza (existência) e liquidez (montante) do crédito tributário não podem ser reconhecidos, tendo em vista o contribuinte, além da não apresentação dos documentos fiscais comprobatórios de seu direito, ter-se aproveitado indevidamente de créditos tributários que a Lei não lhe reconhecia o direito por estarem gravados com alíquota zero.*

*Cientificado em 16/10/2018, o contribuinte apresentou, em 14/11/2018, manifestação de inconformidade na qual, em síntese, alega:*

*a) O despacho decisório indeferiu o pedido de ressarcimentos sob o fundamento de que sobre as respectivas 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, bem como que a empresa, ora Manifestante, não apresentou as notas fiscais, recibos e contratos referente a aquisição dos insumos adquiridos no período fiscalizado. Contudo, a apresentação de notas fiscais, recibos e contratos não foram objeto do Termo de Intimação Fiscal SEORT/DRF/MNS nº 00094/2017, que solicitou especificamente a apresentação de memoriais de cálculo, planilhas e justificativas por escrito, traduzindo-se, tal conduta, em manobra inteiramente ilegal no intuito de impedir a contribuinte de ter seus valores creditórios homologados, em nítido abuso de poder, cerceamento de defesa e ao contraditório e violação ao artigo 2º, incisos III e IV, artigo 3º, incisos I e III, artigo 6º, parágrafo único e artigo 7º da Lei nº 9.784/99 devendo, portanto, ser declarada nula a decisão recorrida, no intuito de que se ordene o retorno dos autos para a fase de instrução, garantindo-se a devida instrução probatória e a devida análise de toda documentação.*

*Deve-se levar em consideração, também, o grande volume de documentos (físicos, inclusive, tendo em vista as competências de 2010, 2011 e 2012), que torna impossível juntar todos no presente processo administrativo.*

*b) Explana acerca da natureza jurídica dos créditos de PIS/COFINS, da interpretação do conceito de “insumos” e “produção” à luz da atividade econômica do contribuinte e, ainda, da acepção e terminologia do termo insumo.*

*c) 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, ao seu entender, o que determina o crédito ou débito é a legislação vigente, e não a informação em nota fiscal. Cabe à 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.*

*d) O Auditor-Fiscal discordou de créditos apurados sobre bens adquiridos e/ou serviços prestados sem verificar se houve ou não a incidência de PIS-Pasep ou COFINS, limitando-se a fundamentar que as notas fiscais, recibos e contratos não foram apresentados pela Manifestante e que a aquisição de bens e serviços na Zona Franca de Manaus tem incidência à alíquota zero de PIS e COFINS. Ocorre que os documentos físicos não foram solicitados durante o procedimento de fiscalização e, ademais, como demonstram os documentos juntados por amostragem, a manifestante possui todos os documentos que embasam o crédito apurado e bastava a solicitação expressa e a outorga de prazo razoável pelo Sr. Auditor-Fiscal para que todos os documentos fossem apresentados, o que não ocorreu. Verifica-se pelos documentos apresentados que, ao*

contrário do que consta do despacho decisório, os insumos foram adquiridos de pessoas jurídicas com a incidência de PIS/COFINS, dos quais se incluem as aquisições de pessoas jurídicas enquadradas no Simples Nacional. Já em relação aos insumos adquiridos com alíquota zero, o Auditor-Fiscal desconsiderou que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sem restrições ao direito de se apropriar créditos, foi elevada à categoria de princípio constitucional em 1º/01/04, com a inclusão do § 12 no art. 195 da CF/88, por meio da Emenda 42/03 e, no que concerne à alíquota zero, a referida vedação se revela injusta e onerosa ao contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS e COFINS.

e) Em relação a créditos sobre bens do ativo imobilizado, todas as glosas se referem a bens corpóreos (tangíveis) referentes a aquisições de materiais de construção ou mobiliários, conforme Termo de Verificação Fiscal. Alega o Sr. Auditor Fiscal que os bens utilizados pela Manifestante para créditos de depreciação não dariam direito aqueles que não compõem o ativo permanente ou, se compõem, não estão relacionadas à produção, conforme discriminação na planilha que acompanha o despacho decisório. A mera citação no Termo de Verificação Fiscal de que há bens que não compõem o ativo imobilizado, ou que não são utilizados na produção, sem prova do que levou a Fiscalização a concluir por este raciocínio, não é motivo capaz e suficiente para desconstituir a escrituração fiscal da Manifestante. Os documentos apresentados pela Manifestante, durante o procedimento fiscalizatório, comprovam a contabilização dos itens no Ativo Imobilizado, acompanhado dos documentos hábeis para comprovar que tais bens e edificações pertencem ao ativo imobilizado, devendo assim ser considerado na ocasião do julgamento, devendo ser revertida a glosa sobre tal período.

f) Poderá ser descontado crédito referente aos custos incorridos no mês relativos à energia elétrica e a energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, independentemente do setor. Conforme discriminado nas contas de energia elétrica que instruem a presente manifestação de inconformidade, os valores de demanda ativa e demanda reativa integraram a base de cálculo para fins de incidência de PIS e COFINS (consoante demonstram as faturas de energia elétrica) e, portanto, compõem o valor da conta de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da Manifestante e engloba seu custo/despesa operacional.

Nos termos da Resolução ANEEL nº 456/2000, que estabelece de forma atualizada e consolidada as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica, os valores correspondentes a demanda contratada na conta de energia elétrica se referem a consumo de energia elétrica também. Portanto, totalmente ilegal a glosa de créditos referentes aos valores sobre a demanda contratada de energia elétrica, que claramente corresponde a consumo de energia elétrica, como estabelecido nas Resoluções da ANEEL e, portanto, compõe o valor da energia consumida pelos estabelecimentos da Manifestante, devendo ser reconhecido o direito creditório do contribuinte em relação à presente rubrica. Ademais, conforme anteriormente exposto, os valores contratados a título de demanda ativa e reativa integraram a base de cálculo para fins de cálculo de PIS e COFINS, conforme demonstram as faturas de energia elétrica, o que por si só caracteriza o consumo, concluindo-se pela ilegalidade na glosa dos valores discriminados.

g) Ressalta-se que, principalmente as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos constituem despesas operacionais intrinsecamente vinculada à obtenção das receitas tributáveis pelas contribuições sociais, sendo, portanto, permitida a apuração de créditos de PIS/COFINS. Portanto, deve ser a glosa ser revertida e, conseqüentemente, ser declarado o direito ao crédito apurado sobre tais despesas. A Fiscalização glosou os créditos referentes aos valores das despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos por falta de apresentação do contrato de locação e das notas fiscais/recibos de pagamentos de tais despesas. Contudo, a Manifestante não concorda com a glosa e, para tanto, apresenta, no que tange a locação de imóveis, os contratos e os lançamentos contábeis por competência; e no que tange a locação de máquinas e equipamentos, apresenta as notas fiscais e/ou recibos e referidas despesas referente aos meses que compõem o trimestre/ano dos pedidos de ressarcimento de PIS e COFINS em debate.

h) Quanto a despesas de armazenagem de mercadorias e fretes sobre vendas, o Auditor-Fiscal discordou de créditos apurados sobre bens adquiridos e/ou serviços prestados sem verificar se houve ou não a incidência de PIS-Pasep ou COFINS, limitando-se a fundamentar que as notas fiscais, recibos e contratos não foram apresentados pela Manifestante e que a aquisição de bens e serviços na Zona Franca de Manaus tem incidência à alíquota zero de PIS e COFINS. Ocorre que

os documentos físicos não foram solicitados durante o procedimento de fiscalização e, ademais, como demonstra os documentos que instruem a presente, a Manifestante possui todos os documentos que embasam o crédito apurado. Verifica-se pelos documentos apresentados que, ao contrário do que consta do despacho decisório, os insumos foram adquiridos de pessoas jurídicas com a incidência de PIS/COFINS, dos quais se incluem as aquisições de pessoas jurídicas enquadradas no Simples Nacional. Ressalta-se, ainda, que dentre as notas fiscais de armazenagem e frete (ou conhecimentos de fretes), constam fretes decorrente do transporte realizado entre estabelecimentos da empresa. Tais fretes entre estabelecimentos referem-se à transferência de produtos acabados ou em elaboração entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica. Igualmente, o frete pago por ocasião da compra de insumos a ser utilizado no processo produtivo da empresa, desde que o bem adquirido se enquadre como insumo para fins do crédito previsto no inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, poderá ser utilizado para fins de desconto de créditos das contribuições utilizando alíquota integral das contribuições, pois compõe o custo do insumo. Sendo assim, e conforme exhaustivamente demonstrado, nenhuma das glosas acima devem ser mantidas, eis que tratam de créditos decorrentes dos fretes de insumos e/ou produtos entre estabelecimentos ou depósitos da mesma empresa, fretes sobre insumos (os quais são primordiais na industrialização de seus produtos), fretes sobre remessa para industrialização por encomenda e por conta do destinatário, fretes sobre devolução de empréstimo, eis que essa operação se trata de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos. Logo, resta claro que a glosa dos créditos relativos aos fretes de insumos para depósito fechado, devolução de empréstimos, fretes de produtos importados e frete entre estabelecimentos não encontra supedâneo legal e transgride elementos nevrálgicos ínsitos a não-cumulatividade do PIS/COFINS, razão pela qual a glosa procedida deve ser revertida por essa turma de julgamento, decretando-se o direito a crédito. Resta claro que as armazenagens e os frete pagos na operação de venda ou na aquisição de insumos integra o custo de aquisição desses bens, podendo, portanto, ser utilizado como crédito integral a ser descontado da contribuição ao PIS e COFINS, pouco importando qual o tipo de insumo adquirido. É o relatório.

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: 01/10/2014 a 31/12/2014

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 ressarcimento 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 ressarcimento, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito.*

***Manifestação de Inconformidade Improcedente***  
***Direito Creditório Não Reconhecido***

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância no dia 06 de junho de 2022 e apresentou Recurso Voluntário no dia 20 de junho de 2022.

Em seu Recurso Voluntário argumenta que teve um exíguo prazo para responder à Intimação para apresentar documentos e informações a respeito dos pedidos de ressarcimento 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, folhas de 202 a 453, e ainda também junta, nas folhas 540 a 765, 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 e 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 4º trimestre de 2014.*

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

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 202 a 453, e depois às folhas 540 a 765, 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:

*Acréscase 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 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. 438 e 446, v.g.). Especificamente em relação às notas fiscais em que aparece, no campo “Discriminação dos Serviços”, a incidência de PIS e COFINS (fl. 428, 432 e 436/437, v.g.) e, ainda, no que se refere a notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas optantes do SIMPLES (fl. 425, 427 e 435 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, (antes, nas faturas de fls. 412/423 consta a informação de que o PIS/PASEP e a COFINS apresentam os valores igual a zero), 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 contratos 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, (apenas o Contrato de fls. 272/277 e seus Aditivos de fls. 270/271 e 279/280 alcançam o período de apuração em tela e elegem, registre-se, o depósito bancário na conta corrente que especificam como prova de sua quitação), 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. 433 e 442, v.g.) como supostamente relativas à “locação de equipamento” (conforme genericamente descrito no campo “Descrição” e sem qualquer outra descrição que possa identificar o bem “locado”), apresentam como natureza da operação a “Prest. Serv. Fora do Estado”, não permitem identificar concretamente o bem locado e dizem respeito, em princípio, a operações 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 471 a 479.

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, folhas 146 e 147:

*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.

Não há na legislação de referência nada 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 media 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 a ressarcimento 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 acessórias 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.

As folhas de 552 a 554, consta um contrato de locação de imóvel celebrado em 20 de fevereiro de 2012, sem no entanto trazer os devidos comprovantes das despesas mensais ou de outra periodicidade, de forma a comprovar a liquidez do crédito pleiteado.

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 comercial 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.

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 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) notas fiscais de fretes e de operação de containers,
- d) aquisição de bens,
- e) aquisição de serviços,
- f) aquisição de serviço de retirada de resíduos,
- g) locação de equipamentos.

Como já mencionado acima, o contrato de locação de imóveis não está acompanhado dos recibos de pagamentos referentes ao período a que se refere.

Há então documentos referentes à aquisição de serviços e de locação de equipamentos 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 aos serviços, 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 destes serviços como insumos 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 decorrentes dos custos e despesas com serviços.

Há, de fato, uma grande quantidade, para não dizer a maioria, de notas fiscais com o campo destinado a tributos federais, onde se consigna o valor de zero reais para PIS/COFINS.

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.

### **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)7, 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.

Em relação ao frete sobre produtos acabados, entre estabelecimentos do contribuinte, entendo que o frete pode sim estar diretamente relacionado ao processo produtivo quando neste caso o frete for de fato necessário à produção, conforme podemos depreender, por analogia do seguinte trecho do Parecer COSIT supra citado:

*“144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.”*

Apesar do frete necessário à movimentação de produtos em elaboração, entre as diversas unidades do contribuinte, não estar expressamente previsto neste item, que trata da geração de créditos em razão dos gastos com combustíveis, a situação descrita é a mesma, logo, se é possível considerar a geração de créditos em relação aos gastos com transporte como sendo insumos nestas operações, tanto faz que a mesma seja por meios próprios, como através de terceiros pela contratação de frete, desde que a movimentação dos produtos em elaboração, entre diferentes unidades do contribuinte, seja parte do processo de produção que atenda aos requisitos de essencialidade ou relevância.

No entanto, não houve qualquer demonstração neste processo que o frete de produtos acabados ou em elaboração entre os estabelecimentos da Recorrente tenham a natureza de insumos ou contribuam de alguma forma para o processo produtivo da mesma.

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.

### **Conclusão**

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 a locação de equipamentos, conforme a documentação fiscal acostada aos autos.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral