



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 11065.722563/2013-47  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-006.540 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2019  
**Matéria** PIS-COFINS  
**Recorrente** UNIDASUL DISTRIBUIDORA ALIMENTICIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

**NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

A preliminar de nulidade dos Autos de Infração, por haver duas consultas protocoladas e pendentes de solução, não merece prosperar, uma vez que ao tempo do início da fiscalização na recorrente já havia ciência eletrônica do resultado das consultas.

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

**ICMS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CREDITOS.**

O ICMS-Substituição Tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado na contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

**GLOSAS DE CRÉDITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.**

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o termo insumo deve ser interpretado como aquele bem ou serviço essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, nos termos do decidido pelo STJ (REsp 1.221.170/PR), sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

**VENDAS TRIBUTADAS COM ALÍQUOTA DIFERENCIADA.**

Comprovada a ineficácia, inclusive por meio de diligência, do pedido de retroação da opção ao Regime especial REFRI, por parte do contribuinte, restou legítima a aplicação das alíquotas majoradas próprias dos não optantes ao aludido Regime.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ICMS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CREDITOS.

O ICMS-Substituição Tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado na Cofins não-cumulativa devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

GLOSAS DE CRÉDITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o termo insumo deve ser interpretado como aquele bem ou serviço essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, nos termos do decidido pelo STJ (REsp 1.221.170/PR), sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

VENDAS TRIBUTADAS COM ALÍQUOTA DIFERENCIADA.

Comprovada a ineficácia, inclusive por meio de diligência, do pedido de retroação da opção ao Regime especial REFRI, por parte do contribuinte, restou legítima a aplicação das alíquotas majoradas próprias dos não optantes ao aludido Regime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas aos gastos com desinsetização, manutenção predial, serviços prestados por cooperativas (carga e descarga), gás e querodiesel na forma preconizada no título DAS OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo partes do relatório da decisão de primeira instância :

*Trata-se o processo de **Auto de Infração de Contribuição para o PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**, fls 997/1013, referente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2010 que exige o recolhimento de R\$ 1.572.144,65 (contribuição + multa de ofício + juros calculados até julho/2013) de contribuição para o PIS e R\$ 7.290.995,20 (contribuição + multa de ofício + juros calculados até julho/2013) de COFINS, sendo o valor total do crédito tributário apurado neste processo de R\$ 8.863.139,85.*

*No Relatório de Ação Fiscal, fls. 1014/1346, consta que as apurações realizadas pela fiscalização foram nos seguintes itens: **Base de Cálculo da COFINS e PIS/Pasep não cumulativas; Créditos da COFINS e PIS/Pasep não cumulativas; Saldo credor/devedor da COFINS e PIS/Pasep não cumulativas.***

*Regularmente intimada, com ciência pessoal em 17 de julho de 2013, fl. 1347, a interessada apresentou, em 09 de agosto de 2013, a impugnação parcial de fls. 1354/ 1367.*

*Preliminarmente, alega que efetuou duas consultas que foram protocoladas com os números 13054.720069/201131 e 13054.720067/201141 e que estão pendentes de solução administrativa e aduz ainda que os assuntos tratados estão intimamente ligados aos objetos da autuação.*

### **Da inclusão na Base de Cálculo dos créditos do ICMS Substituição Tributária incidente nas compras**

*Argumenta a impugnante que tem direito ao creditamento do ICMSST e que seu fundamento legal consta na própria legislação da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS, ou seja, na Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*Cita a Solução de Consulta nº 60/2012 da SRRF/4RF que firmou entendimento de que o valor do ICMS-Substituição Tributária compõe o custo de aquisição da mercadoria adquirida.*

*Defende que o Código Tributário Nacional preceitua com clareza que o responsável tributário em matéria de ICMS, contribuinte substituto, na condição de sujeito passivo, assume, em lugar do contribuinte substituído, a obrigação de recolher o tributo, que por este último presume-se que será devido em relação a subsequente operação de circulação de mercadoria.*

### **Outras Operações com Direito a Crédito**

*Insurge-se a impugnante em relação às glosas efetuadas sobre os créditos apropriados sobre os seguintes dispêndios: desintetização, manutenção predial, serviços de cooperativas, gás e querodiesel, manutenção e reparos de prédios, manutenção de máquinas e equipamentos e despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos.*

*Alega que todos os dispêndios sobre os quais houve a glosa dos créditos estão relacionados diretamente com seus custos e despesas operacionais, participando e afetando o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS.*

*Assevera que:*

*“o contribuinte do PIS e da Cofins não cumulativos, segundo as Leis 10637/2002, 10833/03 e 10865/04, tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados a venda”.*

*Defende que o artigo 290 do RIR/99 estabelece os critérios de apropriação de todos os custos de produção sendo eles diretos ou indiretos. Cita também o art 299, que trata das despesas operacionais. Assim sendo, entende que a possibilidade de apuração de crédito de PIS e COFINS deve ser analisada considerando-se essencialidade do bem na produção e na geração de receita.*

*Argumenta ainda que a vinculação do custo de produção e despesas operacionais às receitas tributáveis pelo PIS e COFINS não cumulativos é reconhecida nos parágrafos 7º e 8º do artigo 3, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

*Informa que aluga de terceiros as lojas onde estão estabelecidos as unidades comerciais e centros de distribuições e que faz-se necessário manutenção nos estabelecimentos. Além disto, faz-se necessário também, a manutenção nas máquinas e equipamentos.*

### ***Vendas Tributadas com alíquota diferenciada***

*Insurge-se ainda a impugnante, em relação às vendas tributadas de forma diferenciada vinculadas ao Regime Especial – REFRI, uma vez que, segundo a fiscalização, houve um protocolo de desistência do Regime Especial.*

*Defende que exerceu sua opção no dia 24 de junho de 2009 e que esta teria início de vigência em 01 de julho de 2009, não alcançando portanto os fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 2009. Sendo assim, a impugnante realizou a desistência da opção em 29 de junho de 2009, nos termos do artigo 58, parágrafo 2º da Lei 10.833/2003.*

*Entretanto alega que somente protocolizou a desistência para que pudesse realizar a opção ao regime no dia 30 de junho de 2009, com base no artigo 58 parágrafo 8º da Lei 10.833/2003,*

*para que pudesse ter os fatos geradores alcançados a partir de 01 de janeiro de 2009.*

*Cita, porém, que no dia 30 de junho de 2009, não conseguiu dar prosseguimento ao novo pedido de opção, tendo em vista que o sistema da RFB informava que a mesma já era optante do Regime Especial. Visto isto, a impugnante protocolou, em 30 de junho de 2009, perante a RFB, requerimento solicitando que os efeitos de sua opção fossem estendidos aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 2009.*

*Por fim requer a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista as consultas protocoladas e no mérito seja dado provimento a presente impugnação.*

*Às fls. 1429/1430 consta Extrato do Processo/SIEF onde se verifica que foi desmembrado deste processo a parte não impugnada e transferido o crédito tributário para o processo 13054.720444/201312.*

Em 31/01/2014, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

*ICMS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CREDITOS.*

*O ICMS-Substituição Tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado na Cofins não-cumulativa devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.*

*GLOSA DE CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO*

*Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação de serviço. Portanto, as despesas relativas à manutenção e conservação de máquinas e equipamentos utilizados nos estabelecimentos comerciais da pessoa jurídica na atividade de comercialização de mercadorias não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o (sic)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

*ICMS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CREDITOS.*

*O ICMS-Substituição Tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado na Cofins não-cumulativa devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias*

*GLOSA DE CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO*

*Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação de serviço. Portanto, as despesas relativas à manutenção e conservação de máquinas e equipamentos utilizados nos estabelecimentos comerciais da pessoa jurídica na atividade de comercialização de mercadorias não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o (sic)*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

*NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.*

*Intimações devem ser enviadas ao domicílio tributário do sujeito passivo entendido como o endereço postal ou eletrônico autorizado fornecidos pelo mesmo sujeito passivo para fins cadastrais.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Intimado da decisão em 28/04/2014, fl. 1462, a Recorrente interpôs recurso voluntário tempestivamente em 22/05/2014, fl. 1465, no qual reproduz as alegações oferecidas na impugnação.

Em 01/02/2018, foi convertido o julgamento em diligência, com os seguintes propósitos:

1) Nesse sentido, converte-se o feito em diligência para que os autos retornem à unidade e **se manifeste a respeito da respeito da petição de fls. 1425;** e

2) Nesse sentido, converte-se o feito em diligência, a fim de que a unidade especifique melhor a glosa da **desinsetização, manutenção predial, serviços prestados por cooperativas (carga e descarga), gás e querodiesel**, nos seguintes termos:

1. Identificar a natureza (descrição do serviço ou bem adquirido, sua finalidade, local de aplicação) dos itens glosados, especificando a conta contábil a que se refere; 2. Em relação ao gás e querodiesel em que atividades são utilizados, se na indústria, na panificação; 3. Para a realização do trabalho, a fiscalização poderá solicitar as informações necessárias ao atendimento da diligência; 4. Que a contribuinte seja cientificada dessa decisão e do relatório final do resultado da diligência e possa, em cada caso, apresentar sua manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

Ao final, seja o processo encaminhado à consideração do CARF.

Vieram aos autos Relatório de Diligência Fiscal de 11 laudas, que foram objeto de Manifestação em 12 laudas por parte da recorrente. Ato seguido o expediente foi encaminhado a este CARF para fins de julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Há uma preliminar de nulidade dos autos de infração, por ter a auditoria-fiscal ignorado a existência de processos de consulta e proceder à atuação em relação a itens que são objeto das consultas. No mérito, a recorrente alega *direito aos créditos de PIS/COFINS sobre o ICMS substituição tributária*, cujo valor integra o custo da mercadoria adquirida pelo contribuinte substituído; *insurge-se contra a glosa dos seguintes créditos:* desinsetização, manutenção predial, serviços prestados por cooperativas (carga e descarga), gás e querodiesel; e, por fim, alega que tem *direito à tributação diferenciada na venda de refrescos de marca própria em virtude da vinculação do regime especial REFRI*, uma vez que a alegação de desistência do regime especial não procede.

### **DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

**A preliminar de nulidade dos Autos de Infração**, por haver duas consultas protocoladas e pendentes de solução, **não merece prosperar**, uma vez que ao tempo do início da fiscalização na recorrente já havia ciência eletrônica do resultado das consultas, consoante evidenciado na decisão de primeiro grau, a qual não foi recorrida nesse aspecto:

#### ***Da Nulidade do Auto de Infração***

*Preliminarmente a impugnante solicita a nulidade do Auto de Infração uma vez que efetuou duas consultas com o mesmo objeto do AI e estas foram protocoladas com os números de processo 13054.720069/201131 e 13054.720067/201141.*

*Em consulta ao processo 13054.720069/201131 consta a Solução de Consulta nº 48 – SRRF10/DISIT de 11 de agosto de 2011, cuja ementa segue abaixo transcrita:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente pelo processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que as partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País relativos à manutenção de máquinas e equipamentos, empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que esses serviços não estejam incluídos no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente pelo processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as partes e peças de reposição não estejam



obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País relativos à manutenção de máquinas e equipamentos, empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que esses serviços não estejam incluídos no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.

*No processo 13054.720067/201141 consta a Solução de Consulta nº49 –SRRF10/Disit de 11 de agosto de 2011, com a ementa abaixo transcrita:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO.

Os dispêndios efetuados com reparos, manutenção e benfeitorias realizados em unidades imobiliárias locadas não são considerados insumos para efeito de cálculo de créditos relativos à Cofins, pois tais dispêndios não estão vinculados à aquisição de bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Os gastos realizados com a aquisição de serviços necessários para implementar a conservação dos referidos prédios alugados não são considerados insumos para efeito de cálculo de créditos relativos à Cofins, pois tais gastos não estão vinculados diretamente à aquisição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO.

Os dispêndios efetuados com reparos, manutenção e benfeitorias realizados em unidades imobiliárias locadas não são considerados insumos para efeito de cálculo de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep, pois tais dispêndios não estão vinculados à aquisição de bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Os gastos realizados com a aquisição de serviços necessários para implementar a conservação dos referidos prédios alugados não são considerados insumos para efeito de cálculo de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep, pois tais gastos não estão vinculados diretamente à aquisição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

*Em ambos os processos citados consta à ciência através da Caixa Postal do interessado em 31 de agosto de 2011. De acordo com o disposto no artigo 23 do Decreto 70.235/1972, com as alterações da Lei 11.196/2005, a ciência pode se dar por meio eletrônico:*

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*(...)*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.*

*§ 2º Considera-se feita a intimação:*

*(...)*

*III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada:*

*a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou Por meio da Portaria SRF 259/2006, a Receita Federal do Brasil criou o Domicílio Tributário Eletrônico DTE, ambiente virtual responsável por promover o envio de informações ao contribuinte, inclusive intimações para prática de atos processuais. A utilização do domicílio tributário eletrônico depende de expressa concordância do contribuinte. A impugnante formalizou o envio do Termo de Opção ao DTE em 18 de março de 2011, às 14:42:08, conforme consulta disponível no Portal eCAC.*

*Além disso, ao optar pelo DTE o contribuinte tem acesso, na íntegra, a todos os processos digitais existentes em seu nome, que estão tramitando no âmbito da Receita Federal, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nos processos 13054.720069/201131 e 13054.720067/201141 a ciência ocorreu nos termos do artigo 23, parágrafo 2º inciso III alínea a, tendo sido o parecer encaminhado à Caixa Postal em 15 de agosto de 2011.*

*Portanto não merece prosperar a alegação da impugnante que não foi cientificada das Soluções de Consulta. Registre-se ainda, que o Termo de Início de Fiscalização, fl. 357/362, ocorreu em 02 de agosto de 2012, em data posterior a ciência eletrônica dos processos 13054.720069/201131 e 13054.720067/201141.*

Assim é que **cumprе rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração.**

**DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS SOBRE O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A matéria é por demais conhecida deste colegiado, razão por que não se deve demorar sobre o tema. Para ilustrar o entendimento deste julgador, contrário à pretensão da recorrente, busca-se alicerce no acórdão nº 3302-005.672, de 25/07/2018, que culminou com a seguinte ementa:

*(...) REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de contribuinte substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.*

*2. É incabível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) destacado na nota fiscal de aquisição de bens.*

Extrai-se do voto condutor do eminente conselheiro Walker Araujo, sufragado à unanimidade por seus pares, o trecho:

*(...) No mais, em relação a matéria tratada neste tópico, insta tecer que essa Turma já se pronunciou desfavoravelmente ao posicionamento defendido pela Recorrente, nos autos do processo Administrativo 10480.727412/201583 (acórdão 3302005.319, de 21.03.2018), de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento.*

*Assim, nos termos dos artigos 50, §1º, e 64, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1995, adoto como fundamento de decidir e para afastar os argumentos, as razões apresentadas pelo citado julgador, o que peço vênha para reproduzir:*

Da glosa de créditos apropriados sobre o valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST)

De acordo com o citado Relatório de Auditoria Fiscal, a fiscalização apurou que, além da apropriação dos créditos sobre o valor de aquisição de mercadorias e material de embalagem, contabilizados nas contas “400001 – Mercadoria Nacional Compras” e “400101 – MAT EMBALAGEMCOMERCIOCOMPRAS”, a autuada também se apropriou da parcela dos créditos calculada sobre o valor do ICMS-ST.

Para a fiscalização, essa apropriação foi indevida, pelas razões a seguir expostas, *in verbis*:

---

*Como é sabido, nas operações de compra e venda com substituição tributária do ICMS, o comprador (substituído tributário), paga (antecipadamente) o ICMS que será devido na (futura) operação de venda dessa mercadoria. A retenção e recolhimento deste ICMS ST é de responsabilidade do vendedor (substituto tributário). No entanto, o valor do ICMS ST, pago antecipadamente pelo substituído e retido/recolhido pelo substituto, não compõe o custo da mercadoria para o comprador (substituído), portanto, não gera crédito do PIS/Cofins na compra, e igualmente, não compõe a receita do vendedor (substituto), não é base de cálculo dos PIS/Cofins na venda. (grifos não originais)*

De outra parte, no recurso em apreço, a recorrente alegou que não sendo o ICMSST tributo recuperável, em consonância com o art. 289, § 3º, do RIR/1999, compunha o custo de aquisição, de forma que devia ser incluído na base de cálculo de apuração do crédito das contribuições a ser descontado. Destacou ainda a recorrente que, a teor do art. 8º, § 3º, da IN SRF 404/2004, o ICMS integra a base de cálculo das contribuições. E a norma não restringe a origem do ICMS, se oriundo da obrigação tributária do vendedor ou da antecipação das etapas seguintes de circulação.

Não procedem a alegação da recorrente. A uma, porque o art. 289, § 3º, do RIR/1999, trata-se de disposição normativa específica sobre a apuração de custo de mercadorias para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ. Assim, por ser norma específica do IRPJ, ela não se aplica para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, no âmbito do regime não cumulativo que, sabidamente, tem norma própria e específica sobre o assunto, a saber, o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A duas, porque a previsão contida no art. 8º, § 3º, da Instrução Normativa SRF 404/2004 restringe-se ao ICMS normal pago pelo adquirente da mercadoria na operação de compra e a razão para essa inclusão está no fato de que, nos termos do art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/1996, o montante do ICMS (normal) integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Trata-se de critério de apuração denominado de cálculo “por dentro”, que faz com que o montante do imposto não possa ser dissociado do valor da mercadoria e, por essa razão, integre o seu custo de aquisição. O referido preceito normativo, diferente do alegado pela recorrente, não contempla o valor do ICMSST, cujo valor é destacado na nota fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário (contribuinte substituído), porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído. Logo, o valor do ICMSST destacado na nota fiscal não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto (o vendedor). Este tipo de imposto tem caráter de imposto pago antecipadamente, cujo fato gerador (presumido) ocorrerá posteriormente.

Dada essa peculiaridade, o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal e recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto,

obviamente, não pode compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida, posto que esse valor, embutido no montante do preço pago pelo adquirente (contribuinte substituído), corresponde exatamente ao valor do imposto que o contribuinte substituído deixará de recolher aos cofres estaduais no instante em que efetuar a operação de venda. Afirmar o contrário, seria admitir a possibilidade de apuração de crédito sobre o imposto devido pelo contribuinte substituído e recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto.

Não se pode olvidar que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas imposto devido pelo adquirente, que deveria recolher o referido imposto quando da saída da mercadoria, mas não o faz, porque o valor já fora recolhido pelo contribuinte substituto na operação anterior. Assim, o contribuinte não pode se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento, já que sobre o faturamento, há pagamento de contribuição e não desconto de crédito, os quais incidem sobre custos, despesas ou encargos, conforme estabelecido no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

O contrário resultaria ausência de tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins sobre o valor do ICMSST, pois, se simultaneamente à inclusão do ICMSST na base de cálculo do contribuinte substituído, fosse permitido que o mesmo valor do ICMSST compusesse a base para o cálculo dos créditos, o resultado do somatório das duas parcelas seria zero, ou seja, seria aritmeticamente equivalente a não tributar a parte do faturamento a que se refere o ICMSST.

O entendimento aqui esposado está em perfeita consonância com o externado pela Administração Tributária, por meio das Soluções de Consulta Cosit 106/2014 e 99041/2017, cujos enunciados das ementas seguem transcritos:

*Solução de Consulta Cosit 106/2014*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.**

*No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da Cofins para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*O ICMS substituição tributária (ICMSST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMSST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.*

*Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; arts. 3º e 66 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972);*

*Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86).*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.*

*No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da PIS/Pasep para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.*

*O ICMS substituição tributária (ICMSST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMSST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep.*

*Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86)*

*Solução de Consulta Cosit 99041/2017:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMSST) destacado na nota fiscal de aquisição de bens.*

*[...] ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMSST)*

*destacado na nota fiscal de aquisição de bens.*

*[...].*

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também manifestou o mesmo entendimento de que o ICMS Substituição Tributária não integra o custo dos bens e serviços, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.456.648/RS, cujo enunciado da ementa segue reproduzido:

*RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS SUBSTITUIÇÃO (ICMSST). IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.*

*2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMSST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco.*

*Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.*

*3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMSST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*4. Sendo assim, o valor do ICMSST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.*

*5. Recurso especial não provido.*

No voto condutor julgado o Ministro Mauro Campbell expôs com clareza e objetividade os fundamentos da decisão nos excertos que seguem transcritos:

Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco.

Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98, que trata das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas, *in verbis*:

*RIR/99*

*Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços*

*prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 12).*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

*Lei n. 9.718/98*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 215835, de 2001)*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; [...]*

*Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Transcrevo:*

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

*Sendo assim, o valor do ICMSST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. De observar que o princípio da não-cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.*

*(...)*

*Com efeito, o ICMS-ST, se fosse recolhido na sistemática normal, sem substituição, seria um tributo de ICMS devido na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído, ou seja, o valor correspondente representaria receita do substituído que seria tributada*



*pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Assim, representaria DÉBITO de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e não CRÉDITO, como pretende o substituído.*

*De ver que seu CRÉDITO está restrito ao valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do estabelecimento anterior na cadeia e que paga como contribuinte de fato.*

*Admitir-se o creditamento também pelo ICMSST pago pelo substituto tributário seria admitir duplo creditamento ao substituído: primeiro pelo valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do substituto, segundo pelo ICMSST (sobre o qual não incidiram as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS) embutido no preço dessas mesmas mercadorias, criando-se benefício fiscal não estabelecido em lei.*

Enfim, cabe ressaltar que, diferentemente do asseverado pela recorrente, a disciplina normativa do assunto foi dada pela Instrução Normativa SRF 594/2005, que dispõe sobre a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os produtos que menciona. E para fim de apuração da base de cálculo dos créditos das citadas contribuições, o valor do ICMS-ST não integra o custo de aquisição dos citados bens, conforme determina o art. 26, § 6º, II, da citada IN, a seguir transcrito:

*Art. 26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a: (...)*

*§ 6º Para efeitos deste artigo:*

*I o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens; e II o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, não integra o custo dos bens ou serviços. [...]*

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, para fins de apuração da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor do ICMS-ST não integra o valor de aquisição dos bens sujeitos ao regime de substituição tributária.

## **DAS OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO**

A matéria referente a "Outras Operações com Direito a Crédito" tem a ver com glosas relativas a créditos apropriados sobre os dispêndios com desinsetização, manutenção predial, serviços prestados por cooperativas (carga e descarga), gás e querodiesel. Nesse sentido, foi determinada diligência, por esta 2ª TO, em 01/02/2018, para que a autoridade preparadora especificasse melhor tais glosas. O Relatório de Diligência fiscal acostado pelo Serviço de fiscalização da DRF em Novo Hamburgo, e-fls. 1523 a 1540, servirá

como base para a análise necessária, sob a ótica atual da CSRF, influenciada especialmente pelo julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, no STJ, que sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou as teses de ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3ª Turma, de 17/10/2018:

*(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

*Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.*

*Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.*

*(...)*

*15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de

*prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.*

(...)

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.*

(...)

*50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.*

*51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.*

*52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.*

(...)

*Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

Forte nas lições do acórdão da CSRF supra, que tem por base o acórdão do STJ e Nota da PGFN mencionados, **procede-se à análise das glosas relativas aos gastos** com desinsetização, manutenção predial, serviços prestados por cooperativas (carga e descarga), gás e querodiesel, **para dizer quais deles**, e seus respectivos centros de custo, **atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância** estabelecidos anteriormente (as menções às

tabelas dos três primeiros itens referem-se às constantes do Relatório de Diligência fiscal de e-fls. 1523 a 1540):

### **Desinsetização**

Apenas os centros de custo nominados como "indústria" e "padaria central", constantes da Tabela 1, merecem acolhimento, tendo em vista ser os únicos centros de custo onde há processos produtivos de bens industrializados, bem como haver normas da Anvisa que tornam obrigatórios tais dispêndios nestes centros produtivos.

### **Manutenção predial**

Novamente, apenas os centros de custo nominados como "indústria" e "padaria central", constantes da Tabela 2 - Despesas de manutenção – 2006 e 2007, e o centro de custo "indústria" da Tabela 3 - Despesas de manutenção – out/2010, merecem acolhimento, por haver processos produtivos de bens industrializados.

### **Serviços prestados por cooperativas (carga e descarga)**

Apenas os centros de custo nominados como "abatedouro" e "indústria", constantes da Tabela 4, merecem acolhimento por haver processos produtivos de produtos.

### **Gás e querodiesel**

Apenas o centro de custo nominado como "Filial 39 - Indústria", constante da Tabela 6 do auto de infração (p. 16), e-fls. 997 a 1346, no valor de R\$ 4.322,88, merece acolhimento por haver processos produtivos de bens industrializados.

## **DO REGIME ESPECIAL REFRI**

Com respeito a este item, foi determinada diligência, por esta 2ª TO, em 01/02/2018, para que a autoridade preparadora se manifestasse relativamente à petição de fls. 1425 - em que o contribuinte solicita a validação do pedido de retroação da sua opção ao REFRI a 01/01/2009. O relatório fiscal diz o seguinte acerca do assunto:

*(...) O Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias (REFRI) foi previsto no artigo 58-J da Lei nº 10.833/03 e foi regulamentado, inicialmente, pela IN RFB nº 894/2008.*

*Assim, quando o contribuinte fez sua opção inicial (24/06/2009), esse era o normativo vigente. Ele prescrevia que:*

- a) A opção deverá ser formalizada por intermédio de aplicativo específico disponível no sítio da RFB;
- b) A desistência de opção produzirá efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte;
- c) A RFB informará os optantes e desistentes, mediante publicação em sua página na Internet.

*A IN RFB nº 950 de 25/06/2009 revogou a IN RFB nº 894/2008 e passou a regulamentar a matéria. Portanto, esse era o normativo vigente quando o contribuinte formalizou a desistência da opção (29/06/2009) e efetuou as tentativas de nova opção (via aplicativo e via papel em 30/06/2009).*

*Entre as prescrições da IN RFB nº 950/2009, destacamos o seguinte:*

- a) A opção e a desistência deverão ser formalizadas mediante o uso do aplicativo disponível no sítio da RFB na Internet (arts. 3º e 6º);
- b) Os efeitos da desistência e da opção passam a vigorar a partir do dia 1º do mês subsequente à sua formalização;
- c) A pessoa jurídica que efetuou opção realizada até 30/06/09 e desejou efetuar nova opção com intenção de se enquadrar na retroatividade a partir de 01/01/2009, estava dispensada do envio de termo de desistência (art. 4º).

*Analisando a questão, verificamos que tanto a opção quanto a desistência obrigatoriamente deveriam ter sido informadas mediante a utilização do aplicativo. Assim, por ser vinculada aos normativos legais, a Administração não poderia ter aceitado a opção formalizada em papel.*

*Ainda que o contribuinte alegue que o aplicativo apresentou instabilidade e não aceitou a sua opção retroativa, essa é uma informação que não está comprovada e não é do conhecimento da Fiscalização da DRF/NHO que tenha ocorrido com qualquer outro contribuinte.*

*Atendendo objetivamente ao questionado pela Resolução CARF (manifestar-se acerca da petição de fl 1425, em que o contribuinte solicita a validação do pedido de retroação da sua opção ao REFRI a 01/01/2009), ressaltamos que o processo em que foi formalizado o pedido não foi conhecido pelo Seort desta DRF, justamente porque a IN retrocitada exigia que os pedidos de opção fossem procedidos mediante o uso do aplicativo e não mediante protocolo de pedido em papel. Descabe, portanto, à Fiscalização descumprir os normativos legais a que está vinculada.*

*Assim, considera-se válida a informação apresentada na página da RFB que indica que o contribuinte optou em 24/06/2009 e desistiu em 29/06/2009, com início dos efeitos da opção e concomitante início dos efeitos da desistência em 01/07/2009.*

Em sua manifestação após o relatório fiscal, **a recorrente silencia quanto à matéria supra**, o que infere não ter reparos a fazer às conclusões apresentadas pela auditoria-fiscal.

Acerca do tema, **entendo não assistir razão à recorrente**, e a fundamentação da decisão recorrida permanece escoreita ao meu sentir:

***Vendas Tributadas com alíquota diferenciada***

*A Fiscalização aplicou as alíquotas majoradas próprias dos não optantes do Regime especial REFRI, em relação às vendas de refrescos que foram adquiridos na modalidade de industrialização por encomenda, porque havia o protocolo da desistência via internet. Porém a impugnante manifestou seu entendimento que ainda estaria vinculado ao regime especial REFRI fazendo jus às alíquotas de PIS/Pasep e Cofins de 2,5% e 11,9%, respectivamente, previsto no artigo 58-M, inciso II da Lei nº 10.833/03.*

*Passamos a controvérsia.*

*O Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias (REFRI) de que trata o art 58J da Lei 10833/2003, abrange os seguintes tributos: IPI, PIS, COFINS, PIS Importação e COFINS Importação e podem optar pelo regime as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01 exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00 e 22.03 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos industrializados – TIPI.*

*Para aderir a este Regime de Tributação, o interessado deveria apresentar, via internet, o aplicativo denominado Termo de Opção, cujo procedimento foi realizado em 24 de junho de 2009. De acordo com a norma infralegal em vigor à época, parágrafo 1º do artigo 4º da IN 894 de 23 de dezembro de 2008, a data de início da vigência da opção seria 01 de julho de 2009.*

*Ocorre que em 26 de junho de 2009, foi publicada no DOU, a Instrução Normativa nº 950, revogando a IN 894, estabelecendo em seu artigo 4º, que a Opção poderia alcançar fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2009, dispensado o envio do termo de desistência, conforme transcrição abaixo.*

**Art. 4º** A opção realizada até 30 de junho de 2009 poderá alcançar os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro do mesmo ano, desde que a pessoa jurídica optante informe essa intenção no termo de opção de que trata o inciso I do art. 3º.

**Parágrafo único.** A pessoa jurídica que realizou a opção entre 1º de janeiro de 2009 e a data de publicação desta Instrução Normativa deverá enviar novo termo de opção informando sua intenção de enquadrar-se na hipótese prevista no caput, sendo dispensada de enviar o termo de desistência de que trata o inciso I do art. 6º referente à primeira opção.

*No entanto, a empresa solicitou, em 29 de junho de 2009, a desistência do REFRI, e quando da formalização do Termo de desistência, já estava vigorando a IN 950/2009, que estabelecia, em seu artigo 6º, que esta produzia efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao de seu envio. Teríamos então, a vigência da*

*opção ao REFRI e sua desistência, ambas com início da vigência para 01 de julho de 2009.*

*Conforme artigo 8º da IN 950/2009, abaixo transcrito, consta em consulta pública no sítio da Receita Federal, que a vigência da opção pelo REFRI do impugnante seria a partir de 01 de julho de 2009 e em razão da desistência da empresa em 29 de junho de 2009, o início da vigência da desistência também ficou estabelecida em 01 de julho de 2009.*

Art. 8º A RFB divulgará em seu sítio na Internet para consulta:

I - o nome das pessoas jurídicas optantes pelo Refri, bem como a data de início de vigência da respectiva opção; II o nome das pessoas jurídicas desistentes do Refri, bem como a data de início da vigência da respectiva desistência; e (...)

*O requerimento protocolado pelo contribuinte na DRF/Novo Hamburgo foi analisado no processo 11.065.100496/200929 e somente resta concluir que ao efetuar nova opção em 30 de junho de 2009, esta não seria aceita, uma vez que o contribuinte já havia efetuado a sua opção e que somente seria excluído a partir de 01 de julho de 2009 devido à desistência protocolada em 29 de junho de 2009.*

*Correto, portanto, o procedimento adotado pela Fiscalização, uma vez que durante o Ano Calendário 2010, o contribuinte não era optante do Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias – REFRI, devido a sua desistência protocolada em 29 de junho de 2009. (...)*

Posto isso, voto por **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, **para reverter as glosas relativas aos gastos** com desinsetização, manutenção predial, serviços prestados por cooperativas (carga e descarga), gás e querodiesel na forma preconizada no título DAS OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO deste voto.

(assinado digitalmente)

**Corintho Oliveira Machado**