



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720839/2017-11
ACÓRDÃO	3202-003.054 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 30/09/2013 a 31/12/2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configurada nenhuma dessas hipóteses, não cabe a decretação de nulidade.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRAZO. PRECLUSÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, as provas da existência do direito creditório, a cargo de quem o alega, devem ser apresentadas até a apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

DILIGÊNCIA PARA PRODUÇÃO DE PROVAS A CARGO DA RECORRENTE. INDEFERIMENTO.

As provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação ou manifestação de inconformidade, de sorte que não cabe diligência para produção de provas a cargo da recorrente.

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/09/2013 a 31/12/2013

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo, para fins de reconhecimento de créditos da contribuição ao PIS/Pasep, na não-cumulatividade, deve ser considerado conforme estabelecido, de forma vinculante, pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, ou seja, atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE PASSAGEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas, conforme Súmula Carf 190.

Também não pode ser considerado insumo, nos termos disposto no inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02, pois não se trata de contratação de serviço e sim de aluguel.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CARTÕES UTILIZADOS PARA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DESDE QUE TAIS DESPESAS SEJAM COMPROVADAS.

É permitido o creditamento em relação às despesas com aquisição, por meio de cartões, de combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, desde que tais despesas sejam comprovadas por meio da discriminação em nota fiscal emitida pela administradora desses cartões, acompanhada do contrato celebrado entre a administradora e a contratante adquirente dos combustíveis e lubrificantes.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE MÃO DE OBRA. VALE-REFEIÇÃO, VALE-TRANSPORTE E UNIFORMES. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, como vale refeição, vale transporte e uniforme, salvo na hipótese disposta no inciso X do art. 3º da Lei 10.637, de 2002, e da Lei 10.833, de 2003.

REGIME CUMULATIVO. RATEIO DOS ENCARGOS COMUNS. GASTOS VINCULADOS EXCLUSIVAMENTE À OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Aplica-se o método elegido do rateio proporcional apenas aos custos, despesas e encargos vinculados a receitas sujeitas à não cumulatividade e à cumulatividade das contribuições (encargos comuns).

Gastos vinculados exclusivamente à obra de construção civil, receita sujeita ao regime cumulativo, não gera crédito da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. GASTOS NÃO RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou para a prestação de serviço. As despesas gerais da pessoa jurídica, não relacionadas ao processo produtivo ou à prestação de serviço, não caracterizam insumos.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE DE EQUIPAMENTOS E MATERIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS.

O crédito sobre frete é possível (i) no caso de venda de mercadoria, conforme disposto no art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei 10.833/03, (ii) no caso de aquisição de insumo, podendo o frete integrar o custo de aquisição do insumo, como no caso previsto na Súmula Carf 188, e ainda (iii) se for considerado insumo para a execução da atividade fim da empresa.

O frete referente ao transporte de equipamentos ou materiais entre estabelecimentos de empresa prestadora de serviços se caracteriza como uma despesa geral, não configurando insumo nem se enquadrando em nenhuma das hipóteses passíveis de creditamento.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. OUTROS CRÉDITOS INFORMADOS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA LEGITIMIDADE.

Restando inequívoca a conduta da empresa no sentido de apresentar créditos inexistentes, por meio da sua escrituração fiscal (EFD-Contribuição), para reduzir o montante da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins devidas, corretas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal, em razão da ilegitimidade dos créditos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares suscitadas referentes à nulidade do acórdão recorrido e à nulidade do Termo de Informação Fiscal, para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08, juntado às fls. 988-1038:

Trata-se o presente processo da análise dos PER/DCOMP's listados abaixo, relativos aos créditos do PIS/PASEP não-cumulativo.

PROCESSO	DCOMP	PA	TRIBUTO	RECEITA	CRÉDITO	DÉBITO
1669.2720839/2017-11	20754.93844.220415.1.3.04-0215	30/09/2013	PIS/PASEP	6912	R\$ 175.688,16	R\$ 203.288,77
	27872.83936.220415.1.3.04-8507	31/10/2013	PIS/PASEP	6912	R\$ 277.059,09	R\$ 318.590,25
	28628.84074.220415.1.3.04-1228	30/11/2013	PIS/PASEP	6912	R\$ 193.232,50	R\$ 220.671,52
	34056.27749.281015.1.3.04-9367	31/12/2013	PIS/PASEP	6912	R\$ 800.839,38	R\$ 959.085,24

Do Termo de Informação Fiscal - TIF, sem prejuízo da sua leitura integral, transcreve-se:

(RELATÓRIO)

1. Trata a presente Informação Fiscal da análise das Declarações de Compensação (DCOMPs) Pagamento Indevido de PIS, Código de Arrecadação da Receita Federal do Brasil (Cd 6912-01), Períodos de Apuração: 12/2013; 01/2014; 05/2014; 06/2014; 12/2014; 02/2015; e 04/2015 a 06/2015 e das Declarações de Compensação (DCOMPs) Pagamento Indevido de COFINS, (Cd 5856), Períodos de Apuração: 09/2013 a 02/2015; 04/2015 a 08/2015; e 10/2015 em cumprimento ao Mandado de Segurança (MS) nº 5006483-76.2017.4.03.6100, que, em 30/05/2017, determinou a decisão conclusiva ou a apresentação da lista de exigências no prazo de 30 dias das DCOMPs listadas na inicial, quais sejam: (...)

17. Em 04/01/2018, a interessada solicita apresentação de novos dados de apuração, anexada ao presente processo, alegando que no curso da presente fiscalização, a requerente, em apuração interna, constatou a existência de erros em relação a parte das compensações efetuadas que constam das planilhas enviadas 28/07/2017, no item relativo a "outros créditos", reconhecendo ter sido verificado um excesso no aproveitamento dos referidos créditos. (...)

20. Analisando os novos memoriais de cálculo verificou-se enorme divergência de valores e documentos fiscais em todas as rubricas em relação aos Memoriais de Cálculo apresentados anteriormente a fiscalização, tais valores também apresentaram divergências consideráveis em relação as EFD Contribuições apresentadas. Tais divergências foram tão relevante que a fiscalização foi forçada a iniciar as análises de todas as rubricas novamente.

21. Cabe ressaltar que nos novos memoriais de cálculo não foram apresentados nenhum documento fiscal que amparassem operações que compuseram a base de cálculo de "outras operações com direito a crédito".

22. Ademais não foi localizada nenhuma informação comprovando as deduções efetuadas a título de "Outra Deduções do Regime Não Cumulativo no Período" utilizadas para diminuir o "Valor da Contribuição Não-Cumulativa Devida" informado pela TEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA no REGISTRO M200 das EFD Contribuições. (...)

(FUNDAMENTAÇÃO)

Sobre os Pedidos de Restituição de Pagamento Indevido ou a Maior que o Devido.

26. Conforme inciso I, do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, poderão ser restituídas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) ou Guia da Previdência Social (GPS), na hipótese de pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido.

27. Cabe ressaltar que para atestar se o pagamento foi indevido ou a maior há necessidade de atestar o valor do tributo a recolher apurado no EFD Contribuições, confrontar com o débito apurado confessado em DCTF, ato contínuo, confrontar o valor do pagamento confessado em DCTF com o valor do DARF efetivamente pago. (...)

30. Ademais, confrontando o valor da contribuição não cumulativa a recolher/pagar apuradas nas "EFD Contribuição" com os valores de débitos confessados em DCTF e os valores solicitados em PER/DCOMP verificamos as seguintes inconsistências:

a. Diferença entre o valor a recolher/pagar apurado na EFD Contribuições e o valor do “Débito Apurado” confessado em DCTF;

b. Diferença entre o “Saldo Não Alocado” (“Saldo Não Alocado” = valor pago em DARF - valor do pagamento confessado em DCTF) nos sistemas de cobrança da RFB e o valor pleiteado como pagamento a maior.

31. As inconsistências apuradas em DCTF e/ou EFD Contribuições em tantos períodos de apuração, aliada a dificuldade da interessada entregar memoriais de cálculo inconsistentes, vide relatório supra, elevaram o risco da interessada ter apresentado informações inexatas ou incorretas na apuração dos créditos. (...)

Método de Apropriação dos Créditos Comuns. (...)

39. O método eleito para determinação do crédito deve ser: aplicado consistentemente por todo ano calendário; adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns; e adotado igualmente na apuração dos créditos relativos ao PIS/PASEP e à COFINS não-cumulativa. (...)

41. No caso em epígrafe, por força do inciso VIII dos artigos 8º da Lei 10.637/02 e 10º da Lei 10.833/03 que preveem incidência cumulativa em relação as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações, parte das receitas se enquadram na incidência da cumulatividade e sendo as demais receitas sujeitas a incidência da não cumulatividade. (...)

Percentual de Rateio. (...)

49. Os testes de auditoria mostraram que os índices de rateio apresentados refletem as receitas de vendas no mercado interno.

Análise dos Créditos. (...)

56. Exerce prestação de serviços de instalação, manutenção, fiscalização, projetos e assistência técnica de rede externa e interna, nas áreas de telecomunicações, saneamento básico, gás, energia elétrica e tv à cabo.

57. Conforme 29a alteração e consolidação do Contrato Social, anexada ao presente processo em resposta a intimação, a sociedade tem por objeto: (obs.: transcreve o contrato social). (...)

61. No planejamento da auditoria foram levadas em consideração as rubricas do EFD Contribuições com maior risco de créditos indevidos, quais sejam: "Outras Operações com Direito a Crédito"; "Aluguéis de Máquinas e Equipamentos"; "Serviços Utilizados como Insumo"; "Aluguéis de Prédios"; e "Bens Utilizados Como Insumo".

62. Nos testes de auditoria foram utilizados o software de auditoria digital homologado pela Coordenação de Fiscalização da Receita Federal denominado "CONTÁGIL". A base de dados utilizada foram os memoriais de

cálculo apresentados a fiscalização em resposta a intimação e os arquivos digitais enviados pela interessada via SPED: NF-e, Contábil, Contribuições. (...)

67. Conforme já evidenciado no relatório supra, itens 11 a 16, ao proceder os testes de auditoria para atestar a veracidade das informações prestadas a fiscalização constatou inconsistências relevantes que motivaram a intimação (TIF 004/2017, ciência 27/07/2017) do representante legal Sr. Paulo Sérgio da Silva e do contador responsável Sr. Alexandre Possmoser. Os intimados assumiram erro nos Memoriais de Cálculo apresentados a fiscalização vide respostas ao "Termo de Intimação Fiscal 004/2017" anexa ao processo.

68. Em 28/07/2017, juntaram a confissão de erro nos dados informados no Memorial de Cálculo apresentado em 18/07/2017, solicitando a desconsideração da remessa destas informações apresentando novo Memorial de Cálculo para análise.

69. Buscando a verdade material em relação aos créditos pleiteados aceitamos os novos Memoriais de Cálculo apresentados. Refizemos o planejamento da auditoria e reiniciamos as análises aumentando o risco da empresa ter se creditado indevidamente, em especial, na rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito".

70. No curso das análises a interessada espontaneamente protocola, em 04/01/2018, petição reconhecendo excesso no aproveitamento dos créditos relativos a "Outras Operações com Direito a Crédito" e solicita prazo de 60 dias para apresentar os valores aproveitados em excesso.

71. Tratando se de nova confissão de erro da empresa concedemos o prazo solicitado para apresentação das informações. (...)

74. Com base nos novos dados novamente refizemos o planejamento da auditoria e reiniciamos as análises aumentando o risco da empresa ter se creditado indevidamente, em especial, na rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito".

75. Nos novos memoriais de cálculo a interessada não apresentou nenhum documento fiscal comprovando os RS 33.222.959,20 de base de cálculo do crédito vinculado a receitas com incidência não-cumulativa informados nos blocos M100 e M500 a título de "Outras Operações com Direito a Crédito" nos EFD Contribuições, períodos de apuração: 09/2013, 10/2013, 11/2013, 12/2013, 01/2014, 02/2014, 03/2014, 04/2014, 05/2014, 06/2014, 07/2014, 10/2014, 12/2014.

76. Ademais, nas demais rubricas a interessada também apresentou valores diversos dos informados nas EFD Contribuições, em especial na rubrica "Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo" cuja soma da base de cálculo informada na EFD Contribuição (PA 09/2013 a 10/2015) monta em

RS 79.505.524,53 e nos novos memoriais de cálculo passaram para RS 305.996.015,62. (...)

79. As informações apresentadas nos novos memoriais e a confissão de erro por parte da empresa caracteriza a apresentação da EFD-Contribuições com informações omissas e inexatas, sujeitando-se a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação.

Dos Créditos. (...)

Outras operações com Direito a Crédito (Blocos M105 e M505).

84. Em relação a rubrica: "Outras Operações com Direito a Crédito", a interessada não conseguiu comprovar nenhuma operação que acobertasse os RS 24.929.487,42 de base de cálculo de créditos vinculados as receitas não-cumulativas tributadas no mercado interno pleiteados nos blocos M105 e M505 item 13 a título de "Outras Operações com Direito a Crédito".

85. Cabe ressaltar que foram concedidos todos os prazos solicitados pela interessada para apresentação das informações. Por duas vezes a interessada apresentou a fiscalização memoriais de cálculo cujos os testes de auditoria apontaram inconsistência e inexatidão das informações, culminando em confissão da interessada de excesso de aproveitamento de créditos.

86. Assim, a fiscalização considerou a base de cálculo de créditos da não-cumulatividade vinculados as receitas tributadas no mercado interno informadas nas EFD Contribuições a título de "Outras Operações com Direito a Crédito" como inexatas para efeito de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória devendo ser glosadas para efeito de crédito de PIS e COFINS: (...)

Aluguéis de Máquinas e Equipamentos.

88. Os testes de auditoria localizaram 2.210 Notas Fiscais relacionadas a aluguel de veículos. Sendo inadmissível a apuração do crédito da não cumulatividade do PIS e da Cofins de que trata o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação a dispêndios com locação de veículos, haja vista que o dispositivo contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados. As notas fiscais glosadas foram apartadas na aba "Glosa Aluguel de Veículos" da planilha "PT - Aluguel de Máquinas e Equipamentos Fiscalização" anexa ao presente processo como arquivo não paginável.

Bens e Serviços Utilizados como Insumo.

Glosas de Bens Utilizados como Insumos.

Combustíveis e Lubrificantes. (...)

97. Das 3.711 notas fiscais apresentadas, 1.265 notas fiscais, que somadas resultam em RS 95.789.627,51, foram emitidas por duas empresas que não comercializam combustível e lubrificantes, quais sejam, Ticket Soluções HDFGT S/A (CNPJ 03.506.307/0001-57) e Trivale Administração Ltda (00.604.122/0001-97).

98. Tais empresas atuam apenas na prestação de serviço de controle de gestão de abastecimento de veículos não operando como postos ou distribuidores de combustível. (...)

Água. (...)

102. Os valores das despesas realizadas com pagamento de conta de água não gera direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, por não se enquadrar no conceito de insumo para efeito de creditamento. (...)

Dispêndios para viabilização da atividade de mão de obra (...)

105. Com base no parecer não são considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como: alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (...)

109. Ainda em relação aos dispêndios para a viabilização da atividade de mão de obra, com base na referida interpretação do parecer glosamos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com serviços de alimentação e transporte.

110. Antes de iniciarmos as considerações é importante frisar que os dispêndios apresentados nos novos memoriais de cálculo relacionados a rubrica serviços utilizados como insumo foram considerados de alto risco da interessada ter apresentado valores não passíveis de creditamento. (...)

112. Nos novos memoriais a interessada excluiu os valores que não conseguiu comprovar a título de "Outras Operações com Direito a Crédito", porém elevou outras rubricas em especial "Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo".

113. Cabe ressaltar que os novos valores diferem dos dois memoriais de cálculo apresentados anteriormente e em especial dos valores informados nas EFD Contribuições, vejamos:

Natureza da base de cálculo - Descrição	Valor Total da Base de Cálculo do Crédito (PA: 09/2018 a 10/2015)		
	EFD Contribuições	MC 28/02/2018	Diferença
Aluguéis de máquinas e equipamentos	R\$ 239.293.019,72	R\$ 241.728.976,25	R\$ 2.435.956,53
Aluguéis de prédios	R\$ 6.768.595,42	R\$ 13.400.520,71	R\$ 6.631.925,29
Aquisição de bens para revenda	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Aquisição de bens utilizados como insumo	R\$ 114.438.588,89	R\$ 108.023.931,98	-R\$ 6.414.656,91
Aquisição de serviços utilizados como insumo	R\$ 79.505.524,53	R\$ 305.996.015,62	R\$ 226.490.491,09
Armazenagem e Fretes na Operação de Venda		R\$ 1.426.070,74	R\$ 1.426.070,74
Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)		R\$ 15.607.658,24	R\$ 15.607.658,24
Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	R\$ 5.002.102,90	R\$ 3.172.906,69	-R\$ 1.829.196,21
Outras Operações com Direito a Crédito	R\$ 33.222.959,20	R\$ -	-R\$ 33.222.959,20
	R\$ 478.230.790,66	R\$ 689.356.080,23	R\$ 211.125.289,57

114. Note que apesar do reconhecimento de excesso de aproveitamento de créditos nos novos memoriais cálculo em vez de reduzir a interessada aumentou substancialmente a base de cálculo dos créditos. (...)

119. Note que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 não considera como insumo vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica, porém aponta a possibilidade de se creditar destes dispêndios nos termos do inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção por força do inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

130. Ademais, os testes de auditoria apontaram que as receitas auferidas com serviços de manutenção foram residuais em relação as demais operações. (...)

133. Isso posto, a fiscalização concluiu, por falta de previsão legal, que não há direito ao crédito em comento pela TEL TELECOMUNICAÇÕES por não apresentar de forma indistinta os dispêndios com uniformes, vale transporte, e vale refeição segregados entre as atividades de manutenção e as outras atividades delas distinta. Todos os itens foram glosados.

Serviços de Terceiros Obras e Materiais aplicados em Obras.

134. Os testes de auditoria nas receitas evidenciaram que a interessada sujeitou-se à incidência não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS em relação apenas a parte de suas receitas, assim o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, vide "PT Demonstração das Receitas" anexados ao presente e-processo.

135. Nesses casos de incidência "mista", a pessoa, jurídica deve alocar, a cada mês, separadamente para cada modalidade de incidência, as parcelas dos custos respectivos.

136. Aplicando o método elegido do rateio proporcional apenas aos custos, despesas e encargos vinculados a receitas sujeitas à não cumulatividade e à cumulatividade das contribuições (encargos comuns).

137. Os mesmo testes constataram o auferimento total de RS 271.018.535,08 de receitas de prestação de serviço de obra civil e todas sofreram tributação com incidência cumulativa.

138. Assim a fiscalização entende que os 7.662 itens de notas fiscais, que somaram RS 92.819.133,24, comprovando gastos com de serviços de terceiros aplicados em obras, bem como os 55.220 itens de notas fiscais, que montam em RS 62.370.453,31, relativos materiais aplicados em obras foram custos vinculados apenas as receitas cumulativas não havendo previsão legal para obtenção de créditos da não cumulatividade.

Demais glosas referentes a serviços utilizados como insumos

139. Por força do Acórdão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (...)

144. Dentre os documentos fiscais apresentados à fiscalização para comprovar despesas com "Serviços Utilizados como Insumo" informados nas EFD Contribuições dos períodos apuração de 09/2010 a 12/2015 localizamos serviços que não vertem sua utilidade diretamente na prestação de serviço da interessada, quais sejam: Manutenção Predial, Prêmios de Seguro de Veículos, Prêmios de Seguro Equipamentos, Prêmios de Seguro Garantia Locação, Prêmio de Seguro de Imóveis, Despesas com Viagens e Estadias, Feiras e Eventos, Hospedagem de Site, Licença de uso de Software - Mensalidade, Serviços com Invoice (PIS, COFINS, CIDE, ISS), Reembolso de Avaria, Serviço de Recrutamento e Seleção, Serviço de Contabilidade, Serviço de Despachante, Serviço de Filmagem/Gravação de Voz, Serviço de Ensino e Treinamento, Serviço de Organização de Festas, Serviço de Tradução, Interprete e Redação, Serviços Administrativos em Geral, Serviços de Tinturaria e Lavanderia, Serviços Médicos/Saúde em Geral. (...)

Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica.

146. A legislação é bem clara em relação a necessidade dos aluguéis serem pagos a pessoa jurídica para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições. Não sendo permitido o creditamento de imóveis locados de pessoa física. (...)

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda. (...)

155. Aqui, considerando, como já firmado, que somente é admissível apuração de crédito em relação a uma despesa com serviço de frete quando este se refira ao transporte de produtos que já saiam vendidos do estabelecimento produtor, a mera transferência entre filiais de produtos acabados ou semi-acabados não integra uma operação de venda.

156. Note que a TEL TELECOMUNICAÇÕES opera com receitas serviços de telecomunicações e com manutenção de redes internas e externas sendo em sua essência uma prestadora de serviços não tendo no computo de suas receitas a venda de produtos, portanto, não poderia se creditar para efeito da não cumulatividade do PIS e da COFINS frete sobre operações de venda. (...)

Créditos Validados pela Fiscalização. (...)

Outras Deduções do Regime Não Cumulativo no Período (Blocos M200/M600 das EFD Contribuições).

159. Em vários períodos de apuração, na consolidação da contribuição para o PIS e COFINS (M200/M600 das EFD Contribuições) a interessada deduz do valor da contribuição não cumulativa devida diversos valores a título de "Outras Deduções do Regime Não Cumulativo no Período", vide registro M200 e M600 das EFD Contribuições anexo ao e-processo a título de "«ano»-«mês» Consolidação da Contribuição_SPED". (...)

162. Tais deduções tem base de cálculo diversa e são distintas dos créditos descontados oriundo dos blocos MI00/500. (...)

164. Visualizando o PA 01/2014, na aba "Resumo 01-2014" do Memorial de Cálculo, apresentado para descrever as operação com direito a crédito do ano-calendário de 2014 ("Arquivos Não Pagináveis_Relação de documentos de entrada ano 2014"), verificamos que a interessada demonstra como "OUTROS CRÉDITOS TOMADOS NA EFD/DACON" os valores deduzidos a título de "Outras Deduções do Regime Não Cumulativo no Período" PIS, RS 204.701,42, e COFINS, RS 942.591,85, utilizando como base de cálculo das operações que gerariam estes créditos o valor RS 12.406.146,67. A interessada não conseguiu apresentar nenhum documento que amparasse tais operações e reconheceu por escrito o aproveitamento em excesso de tais créditos. (...)

167. No exemplo PA 01/2014, a interessada informou no EFD Contribuições o total de RS 10.734.116,32 como base de cálculo dos créditos pleiteados e intimada apresentou no memorial de cálculo um total de RS 21.089.268,38 majorando diversas rubricas indicando informações, inexatas ou omissas prestadas na EFD Contribuições. Tais inconsistências demonstraremos a seguir nas análises das rubricas apresentadas.

168. Em todos os períodos de apuração a interessada não apresentou nenhum documento fiscal que amparasse os créditos descontados no item

"13 - Outras Operações com direito a Crédito" do registro M105 e M505 das EFD Contribuições, ademais, reconheceu por escrito o excesso de aproveitamento de que tais créditos indicando a base cálculo utilizada nos memoriais de cálculo conforme demonstrado.

169. Isto posto, deve se glosar todos os valores deduzidos a este título e as informações prestadas nas EFD Contribuições devem ser consideradas inexatas para efeito da aplicação de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, sendo a base de cálculo informada pelo contribuinte nos memoriais de cálculo como "OUTROS CRÉDITOS TOMADOS NA EFD/DACON" considerada como valor das transações comerciais que geraram tais créditos para efeito de aplicação da multa isolada. (...)

Consolidação da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS por período. (...)

DECISÃO.

171. Em vista de todo o exposto, com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, I, "b" da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, conluo pelos seguintes valores do PIS (Cd. 6912) e da COFINS (5856) não cumulativos a recolher/pagar para o período objeto do escopo da presente Informação Fiscal.

Valor da Contribuição Não Cumulativa a Recolher/Pagar Validado pela Fiscalização					
Período de Apuração	PIS a Recolher Cód. Receita (6912)	COFINS a Recolher Cód. Receita (5856)	Período de Apuração	PIS a Recolher Cód. Receita (6912)	COFINS a Recolher Cód. Receita (5856)
set/13	R\$ 727.503,87	R\$ 3.350.926,93	out/14	R\$ 929.720,89	R\$ 4.282.088,98
out/13	R\$ 773.942,46	R\$ 3.536.661,29	nov/14	R\$ 1.050.601,66	R\$ 4.838.886,43
nov/13	R\$ 896.394,82	R\$ 4.128.836,23	dez/14	R\$ 1.026.133,02	R\$ 4.726.059,17
dez/13	R\$ 851.777,60	R\$ 3.923.170,23	jan/15	R\$ 816.335,54	R\$ 3.759.723,93
jan/14	R\$ 807.582,75	R\$ 3.719.499,80	fev/15	R\$ 850.721,19	R\$ 3.918.128,18
fev/14	R\$ 832.043,15	R\$ 3.832.084,09	mar/15	R\$ 850.611,56	R\$ 3.917.684,53
mar/14	R\$ 775.763,06	R\$ 3.573.123,59	abr/15	R\$ 863.333,03	R\$ 3.976.390,83
abr/14	R\$ 837.316,31	R\$ 3.856.578,69	mai/15	R\$ 868.926,58	R\$ 4.002.139,72
mai/14	R\$ 855.868,70	R\$ 3.942.071,19	jun/15	R\$ 880.470,17	R\$ 4.055.313,02
jun/14	R\$ 855.237,75	R\$ 3.939.012,71	jul/15	R\$ 885.905,11	R\$ 4.086.069,16
jul/14	R\$ 978.676,04	R\$ 4.507.629,83	ago/15	R\$ 803.276,30	R\$ 3.708.040,80
ago/14	R\$ 864.876,39	R\$ 3.983.475,56	set/15	R\$ 847.072,84	R\$ 3.909.514,74
set/14	R\$ 966.147,94	R\$ 4.449.745,79	out/15	R\$ 730.354,37	R\$ 3.373.183,87

O Despacho Decisório está às fls. 513 e seguintes que, sem prejuízo da sua leitura integral, informa o seguinte:

1. Em cumprimento ao Mandado de Segurança (MS) nº 5006483-76.2017.4.03.6100, que, em 30/05/2017, determinou a decisão conclusiva ou a apresentação da lista de exigências no prazo de 30 dias das DCOMPs listadas na inicial, foi lavrado o Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D) nº 08.1.80.00-2017-00095-8 (vide MPF-D anexado ao e-processo) para instruir os processos e proceder a verificação da regularidade das informações prestadas acerca dos créditos. (...)

11. Os testes de auditoria indicaram que na planilha apresentada para descrever as operações que compuseram a base de cálculo de "outras

operações com direito a crédito" foram apresentados valores muito acima dos informados no DACON e/ou EFD-Contribuições. Ademais, foi constatado itens de notas fiscais já informados em outras linhas do DACON e/ou EFD-Contribuições, portanto, informado em duplicidade.

12. Cabe ressaltar, que nenhum dos itens de nota fiscal apresentados poderiam estar enquadrados como "outras operações com direito a crédito" havendo em todos os casos rubrica específica para enquadrá-los.

13. Desnecessário mencionar que a rubrica "outras operações com direito a crédito" tem caráter residual sendo utilizada apenas quando por algum motivo o contribuinte realize alguma operação com direito a crédito que não possua rubrica específica. (...)

20. Analisando os novos memoriais de cálculo verificou-se enorme divergência de valores e documentos fiscais em todas as rubricas em relação aos Memoriais de Cálculo apresentados anteriormente a fiscalização, tais valores também apresentaram divergências consideráveis em relação as EFD Contribuições apresentadas. Tais divergências foram tão relevante que a fiscalização foi forçada a iniciar as análises de todas as rubricas novamente.

21. Cabe ressaltar que nos novos memoriais de cálculo não foram apresentados nenhum documento fiscal que amparassem operações que compuseram a base de cálculo de "outras operações com direito a crédito".

22. Ademais não foi localizada nenhuma informação comprovando as deduções efetuadas a título de "Outra Deduções do Regime Não Cumulativo no Período" utilizadas para diminuir o "Valor da Contribuição Não-Cumulativa Devida" informado pela TEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA no REGISTRO M200 das EFD Contribuições.

23. Em 18/05/2018, a interessada foi intimada a apresentar planilha em meio eletrônico com relação das notas fiscais que apararam as transações comerciais ou operações financeiras que servirão de base de cálculo para as "Outra Deduções do Regime Não Cumulativo no Período" utilizados para a dedução do "Valor da Contribuição Não Cumulativa Devida" informado pela TEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA no REGISTRO M200 das EFD Contribuições, vide Termo de Intimação Fiscal 006/2018, anexo ao e-processo.

24. Em 25/08/2018, a interessada apresenta resposta reconhecendo que os lançamentos realizados a este título pela empresa nos registros M200 e M600 nas EFD Contribuições retificadoras dos anos 2014 e 2015 não estão corretos, assumindo os equívocos cometidos pelo escritório de advocacia Fernando Martins Advogados Associados que auxiliou nº cálculo dos respectivos valores, vide Resposta a TIF 006/2018 anexa ao e-processo.

25. É o relatório, pelo que passamos à análise fundamentada. (...)

39. Com base na referida “Informação Fiscal” e com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, I, "b" da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, a fiscalização concluiu pelos seguintes valores do PIS(Cd. 6912) e da COFINS (5856) não cumulativos a recolher/pagar.

Período de Apuração	PIS a Recolher Cód. Receita (6912)	COFINS a Recolher Cód. Receita (5856)
set/13	R\$ 727.503,87	R\$ 3.350.926,93
out/13	R\$ 773.942,46	R\$ 3.536.661,29
nov/13	R\$ 896.394,82	R\$ 4.128.836,23
dez/13	R\$ 851.777,60	R\$ 3.923.170,23

40. Os valores a recolher apurado pela Fiscalização foram maiores do que os valores a recolher confessado na DCTF retificadora, utilizamos o saldo não alocado do DARF pago para extinção de ofício da diferença não confessada.

41. Restando diferença não confessada procederemos a constituição de ofício através do lançamento por Auto de Infração nos termos da legislação.

42. Comprovada a falta de liquidez e certeza dos créditos pleiteados concluímos que restou os seguintes saldos a restituir de pagamento indevido ou maior que o devido a título de PIS incidência não cumulativa (código 6912):

Período de Apuração	Débito de PIS (6912) a Recolher Apurado Fiscalização (A)	Débito de PIS (6912) a Recolher DCTF Retificadora (B)	Diferença não confessada (A-B)	Valor não Alocado do DARF (C)	Valor do DARF utilizado para pagamento de ofício do tributo (D)	Saldo a restituir Pagamento Indevido a Maior (C-D)
set/13	R\$ 727.503,87	R\$ 520.964,12	R\$ 206.539,75	R\$ 175.688,16	R\$ 175.688,16	R\$ -
out/13	R\$ 773.942,46	R\$ 398.071,15	R\$ 375.871,31	R\$ 277.059,09	R\$ 277.059,09	R\$ -
nov/13	R\$ 896.394,82	R\$ 671.326,22	R\$ 225.068,60	R\$ 193.232,50	R\$ 193.232,50	R\$ -
dez/13	R\$ 851.777,60	R\$ 122.939,04	R\$ 728.838,56	R\$ 800.839,38	R\$ 728.838,56	R\$ 72.000,82

DECISÃO

43. Em vista de todo o exposto, com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, I, "b" da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, concluo pelo **INDEFERIMENTO TOTAL** dos créditos pleiteados oriundos do pagamento a maior do devido de **PIS**, Código de Arrecadação da Receita Federal do Brasil (Cd) 6912 relativos ao período de apuração de setembro a novembro do ano-calendário de 2013, bem como, pela **NÃO HOMOLOGAÇÃO** das Declarações de Compensação a eles correlatas, quais sejam: 20754.93844.220415.1.3.04-0215; 27872.83936.220415.1.3.04-8507; 28628.84074.220415.1.3.04-1228.

44. Ademais, concluo pelo **DEFERIMENTO PARCIAL** dos créditos oriundos de pagamento a maior do devido de PIS, Código de Arrecadação da Receita Federal do Brasil (Cd) 6912 relativos ao período de apuração de dezembro do ano-calendário de 2013 no valor de **R\$ 72.000,82 (setenta e dois mil reais e oitenta e dois centavos)**, bem como, pela **NÃO HOMOLOGAÇÃO** até o limite do direito creditório concedido da Declaração de Compensação a ele correlata 34056.27749.281015.1.3.04-9367.

Da irresignação.

O Contribuinte, inconformado com a Decisão acima, apresentou sua Manifestação de Inconformidade tempestivamente (fl.531), conforme despacho de fl. 986 (fls.527 - ciência em 07/04/2020 (termo de ciência); fl. 528 – Manifestação de Inconformidade em 06/05/2020). Transcreve-se, sem prejuízo da sua leitura integral, conforme segue:

1) Informa sobre a tempestividade.

II – Breve Síntese da Autuação.

2) Identifica que: a) o procedimento Fiscal que lhe negou créditos sobre bens e serviços conforme relacionado no TIF, b) a alegada insuficiência de pagamento que gerou autuação fiscal nos autos-de-infração processo administrativo nº 16692.720350/2019-01, e c) que o presentes autos (onde se apura o crédito compensado em diversas DCOMP's) representa apenas uma parcela da totalidade do crédito analisado no Termo de Informação Fiscal TIF. Entende ser devida a homologação da integralidade do crédito compensado.

III – Direito

III.1 – Preliminarmente.

3) Informa sobre os fatos relacionados ao presente autos no sentido de que refez a apuração do PIS e da COFINS através do escritório de advocacia Fernando Martins Advogados Associados, oportunidade na qual concluiu que para os anos de 2013, 2014 e 2015 teria tomado menos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos do que teria direito, o que gerou o pagamento de valores maiores dos que efetivamente devidos. Ao serem retificadas suas informações fiscais para a tomada desses créditos, surgiram créditos decorrentes do pagamento a maior (em razão das DARF's originalmente pagas agora possuem valor maior do que o necessário para o pagamento dos débitos de PIS/COFINS devidos após a reapuração). Esses créditos do pagamento a maior foram objeto de uma série de Declarações de Compensação (DCOMP's).

3.1) Em razão da demora na análise das DCOMP's, ingressou com ação judicial a fim de que fossem objeto de análise pela SRFB. Após o início da ação fiscal para análise das DCOMP's identificou a ocorrência de diversos equívocos cometidos pelo escritório de advocacia contratado para revisão dos créditos. Afirma ter buscado refazer a apuração para apresentar à Fiscalização os valores corretos.

Teria agido em boa-fé ao levar seus novos valores a conhecimento do Auditor-Fiscal. Identifica que a Fiscalização procedeu em sua análise no sentido de verificar a validade dos créditos compensados (análise dos PER/DCOMP's) e de refazer a apuração do PIS e da COFINS (Autos-de-Infração lavrados).

III.2 – Dos créditos de PIS/COFINS não cumulativo equivocadamente compensados pela Requerente.

4) Reconhece que o não cabimento na tomada dos créditos tomados em duplicidade e ainda dos seguintes:

- Serviços de terceiros tomados de Pessoas Jurídica, apenas no tocante aos seguintes serviços: reembolso de avaria, filmagem/gravação de voz, organização de festa, tradução/intérprete, serviços administrativos em geral, feiras e eventos, hospedagem de site, licença de uso de Software – mensalidade e serviços com invoice (PIS, COFINS, CIDE, ISS);
- Aluguel de imóveis, apenas no que se refere aos aluguéis pagos a Pessoas Físicas e às despesas com cota condominial, taxa de lixo e reforma predial – item 147 do TIF;
- Reembolso de multas de trânsito e multas por encerramento de contrato – item 90 do TIF;
- Marmitex – item 118 do TIF;
- Peças de manutenção de veículos; e
- Diversos, como cabos de computador etc.

4.1) Informa apresentar a reapuração dos créditos excluindo os créditos tomados em excesso e ter concluído não remanescerem débitos de PIS e COFINS a serem pagos pelo Contribuinte nos anos de 2014 e 2015, pois sobraram valores correspondentes ao pagamento a maior realizado (DARF's), razão pela qual deixa de fazer qualquer recolhimento neste momento.

III.3 – Da nulidade do Termo de Informação Fiscal.

5) A Fiscalização teria violado os princípios da motivação, ampla defesa e contraditório. Identifica que estão presentes nos autos o Termo de Informação Fiscal – TIF que diz respeito a análise dos créditos de setembro de 2013 a outubro de 2015 e o Termo de Verificação Fiscal – TVF que faz a exigência dos débitos de PIS e COFINS de janeiro de 2014 a outubro de 2015. Identifica os demais processos relacionados, alega ter havido confusão da Fiscalização e conclui que para os processos administrativos relacionados às DCOMP's devem ser emitidos os competentes Despachos Decisórios (como ocorreu neste feito). Afirma que tal procedimento lhe gerou dúvida e pede pelo julgamento conjunto dos feitos que cita a fim de ser evitada a nulidade, visto tratarem de matéria comum.

III.4 – Das despesas passíveis de crédito de PIS e COFINS sob a sistemática da não cumulatividade.

6) Informa sobre as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que materializaram a não-cumulatividade do PIS e da COFINS ao autorizarem o cálculo e aproveitamento dos créditos das referidas contribuições sobre determinados valores que não poderiam ser novamente tributados.

III.5 – Do conceito de insumo.

6.1) Informa sobre os fundamentos Constitucionais da aplicação do princípio da não-cumulatividade que autorizaria a tomada de crédito sobre todo e qualquer bem e serviço utilizado pela pessoa jurídica no regular desenvolvimento de suas atividades, cabendo a interpretação mais abrangente possível para o conceito de insumo (“todos os fatores necessários para o desenvolvimento da atividade da empresa”). Não cabendo se falar na abrangência mais restrita do conceito do IPI (“bens e serviços aplicados diretamente na produção”) ou do IRPJ (“despesa operacional”).

6.2) Diz sobre o julgamento do STJ no Resp nº1.221.170/PR que teria consolidado um entendimento amplo quanto a conceituação do que seriam insumos para fins de creditamento do PIS e COFINS. Identifica a aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica. Transcreve o julgado no concernente ao tema e cita as despesas glosadas como necessárias ao seu funcionamento regular.

III.6- Das atividades desenvolvidas pela Requerente.

7) Aponta que atua na “manutenção, instalação e construção das redes de telecomunicações das concessionárias dos serviços públicos em telecomunicações.”. Do seu contrato social informa que a sociedade tem por objeto: *a) Prestação de serviços de instalação, manutenção, fiscalização, projetos e assistência técnica de rede externa e interna, nas áreas de telecomunicações, saneamento básico, gás, energia elétrica e tv à cabo; b) Prestação de serviços de manutenção de rede interna abrangendo comutação, transmissão, energia, ar condicionado, e manutenção predial em geral, e tudo mais que for necessário a manutenção e conservação de redes internas e externas, assim como o comércio de aparelhos e equipamentos elétricos, eletrônicos e de telecomunicações; c) Execução por administração, empreitada ou subempreitada de construção civil, respectivos serviços auxiliares ou complementares, inclusive terraplanagem, pavimentação, concretagem e instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos que se agreguem ao imóvel, assim como o fornecimento de mão-de-obra; d) Prestação de serviços de gerência de empreendimentos do tipo turn key, compreendendo, além das atividades específicas nas áreas de telecomunicações e informática, as atividades relacionadas a marketing, vendas, treinamento, coordenação de projeto e outras similares e conexas; (...) g) prestação de serviços de Agendamento, Coleta e Devolução de Equipamentos; (...) i) prestação de serviços de provedores de acesso à rede de telecomunicações; j) prestação de serviços de tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet; (...).* Informa sobre o contrato que possui com sua principal cliente (Telefônica).

III.7 – Das despesas em discussão e da sua essencialidade e relevância para a atividade da Requerente.

III. 7.1 - Aluguel de máquinas, equipamentos e veículos (itens 87 a 91 do TIF).

7.1) Opõe-se a glosa relativa a esta rubrica sobre o argumento: a) (Aluguel de Veículos): seria clara sua essencialidade e relevância para a atividade da impugnante, pois extremamente necessária para seu regular funcionamento (deslocamento de funcionários, materiais e equipamentos). Transcreve jurisprudência sobre o tema. b) (Fretes, Serviço de Transporte de Água, Serviço de Mão de Obras): Teria havido erro formal de classificação que não invalidaria seu direito a tomada do crédito, considerada a essencialidade e relevância.

III 7.2 – Combustíveis e Lubrificantes (itens 96 a 101 do TIF).

7.2) Identifica o direito reconhecido pela Fiscalização com relação ao aproveitamento dos créditos tomados a título de combustíveis e lubrificantes. Opõe-se a glosa relativa as empresas Ticket Soluções HDFGT S/A e Trivale Administração Ltda. Afirma se tratarem de empresas administradoras de “cartões-combustíveis” para pagamento unificado dos combustíveis que adquire. Afirma não tomar crédito sobre os montantes pagos pelo serviço de administração. Questiona o procedimento da Fiscalização que lhe glosou despesas de combustíveis e lubrificantes apenas porque a compra foi intermediada por um cartão. Diz que o cartão-combustível apresenta-se apenas como um meio facilitador para controlar os gastos incorridos por seus funcionários com combustíveis, considerando o grande volume de abastecimento e a inviabilidade (ou dificuldade) de cada um deles guardar a respectiva Nota Fiscal de cada abastecimento realizado e repassar de forma ordenada ao Contribuinte para posterior reembolso. Transcreve jurisprudência e informa sobre a juntada de provas por amostragem.

III 7.3 – Dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra (itens 104/133): Vale-Refeição, Vale-Transporte e Uniformes.

7.3) Opõe-se ao procedimento Fiscal que glosou a totalidade dos créditos desta rubrica sem ter buscado a verdade material relativa a parte que teria direito ao creditamento (“serviços de manutenção”), ainda que proporcionalmente. Pede pela nulidade por violação ao princípio da verdade material. Diz que o procedimento viola o princípio da isonomia. Segue defendendo a validade do seu creditamento para a integralidade das despesas (não apenas para os “serviços de manutenção”), pois são essenciais e relevantes para todas as atividades desenvolvidas. Exemplifica situações para os gastos diários de alimentação, transporte e uniformes. Informa sobre as disposições contratuais que possui junto a Telefônica que caracterizariam a relevância dos mencionados gastos. Pede por diligência.

III 7.4 – Serviços de Terceiros em Obras e Material aplicado em Obras (itens 134/138 do TIF).

7.4) Após identificar o procedimento Fiscal, opõe-se a conclusão apresentada que foi n^o sentido de que, vez que não cabe se tomar crédito sobre gastos incorridos no regime cumulativo, afastou a tomada dos créditos sobre os gastos incorridos com serviços de terceiros em obras e materiais aplicado em obras. Aponta o fato

de que a Fiscalização validou os percentuais de rateio utilizados. Diz que a ação fiscal está desprovida de prova, indício ou justificativa. Expõe o argumento de que nº exercício de suas atividades de manutenção e instalação a requerente emprega uma série de materiais e mão de obra especializadas. Afirma que os gastos em questão se tratam de despesas comuns tanto às atividades da requerente que geram receitas submetidas a cumulatividade, como àquelas que geram receitas submetidas a não cumulatividade, sendo então essenciais. Junta por amostragem documentos fiscais, colocando-se a disposição para trazer aos autos outros documentos e esclarecimentos. Diz, com relação ao item 115 do TIF ter cometido mero erro material, inexistindo prejuízo ao erário, apresentando planilha para melhor compreensão dos montantes.

III 7.5 – Demais glosas referentes a serviços utilizados como insumos (itens 139/145).

7.5) Questiona a glosas dos demais serviços utilizados como insumos (exceto: reembolso de avaria, filmagem/gravação de voz, organização de festa, tradução/intérprete, serviços administrativos em geral, feiras e eventos, hospedagem de site, licença de uso de Software – mensalidade e serviços com invoice). Defende contudo seu direito ao creditamento com relação a VIAGENS E ESTADIAS, SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO E SELEÇÃO E ENSINO E TREINAMENTO, SERVIÇO DE CONTABILIDADE, INFORMÁTICA E DESPACHANTE, SERVIÇO DE TINTURARIA E LAVANDERIA, MANUTENÇÃO PREDIAL, SERVIÇOS MÉDICOS/SAÚDE EM GERAL, PRÊMIOS DE SEGURO VEÍCULOS, SEGURO GARANTIA LOCAÇÃO. Informa e descreve sobre a necessidade operacional destes gastos em sua dinâmica de funcionamento, defendendo sua essencialidade e/ou relevância.

III 7.6 – Água (itens 102 e 103).

7.6) Informa ser a água o item mais essencial à humanidade e indispensável para o funcionamento de qualquer indústria. Defende a essencialidade e relevância do insumo e seu direito ao creditamento.

III 7.7 – Frete (itens 149/157).

7.7) Questiona o procedimento fiscal que lhe glosou todos os créditos relativos aos fretes nas operações de venda. Afirma se tratarem, na verdade, de fretes de equipamentos ou materiais entre seus estabelecimentos. Defende o direito de se creditar sobre os fretes havidos, pois indispensáveis ao desenvolvimento das suas atividades. Descreve suas atividades e afirma que elas não ocorreriam sem estes gastos. Transcreve Jurisprudência e com fundamento na aplicação do princípio da isonomia entende ser de justiça lhe autorizar o creditamento.

III 7.8 – Das despesas classificadas como “Outros Créditos” e da violação ao princípio da verdade material perpetrada pelo Auditor Fiscal.

7.8) Aponta que a totalidade da rubrica “outros créditos” foi glosada pela Autoridade Fiscal. O procedimento violaria o princípio da verdade material, pois careceria de amparo, conforme passa a expor. Informa que as DCOMP's

mencionadas no TIF foram elaboradas por escritório de advocacia (Fernando Martins Advogados Associados) contratado para apuração de eventuais créditos e que no curso dos trabalhos o escritório informou a existência de eventuais créditos a serem utilizados nos anos de 2013/2015, procedendo assim a retificação da escrituração e a apresentação das DCOMP's.

Seguiu-se impetração de mandado de segurança para agilizar a análise das mencionadas DCOMP's, iniciando-se a ação fiscal. Informa ainda que ao receber intimação fiscal para apresentação dos documentos comprobatórios, solicitou ao escritório de advocacia as informações necessárias e que, diante da demora do mesmo em apresentá-las, procedeu a uma auditoria interna dos valores. Afirma ter identificado incorreções no procedimento do escritório de advocacia, inclusive com o aproveitamento dos créditos em duplicidade e que procedeu para elucidar e procurar sanar estas incorreções. Realocou as despesas que estavam em "outras deduções do regime não cumulativo nº período" para novos campos/créditos (Bens utilizados como insumos, Serviços utilizados como insumos, Despesas de Energia Elétrica (...), Despesas de Aluguéis de Prédios de Pessoa Jurídica, Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos, Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda e Bens do Ativo imobilizado). Afirma ter pleiteado que o Auditor Fiscal se baseasse nestas informações e que, pelas razões que expõe, entende que tal pedido foi ignorado. Afirma que atendeu a todas as intimações expedidas no limite daqueles documentos que foram requeridos pela Autoridade Fiscal. Reafirma a violação ao princípio da verdade material, transcreve doutrina sobre o tema e pede pela realização de diligência caso reste dúvida sobre os fatos ocorridos. Pede pela validação dos valores relativos a "Outros Créditos".

IV- Pedido.

8) Pede: i) pelo julgamento conjunto dos processos correlatos indicados, pois há identidade da matéria e do direito envolvidos, ii) pelo cancelamento da decisão tomada no TIF, reconhecendo-se a validade de todos os créditos tomados, iii) pela homologação das compensações, e iv) pela produção de todas as provas em direito admitidas. Informa sobre a disponibilidade dos seus documentos fiscais e pede, caso exista dúvida, que seja realizada diligência.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório, conforme a ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/09/2013 a 31/12/2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o procedimento fiscal devidamente motivado, lavrada por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, do qual o Contribuinte foi regularmente cientificado, sendo-lhe possibilitada a apresentação de defesa.

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão o Contribuinte deve apresentar juntamente com a sua irresignação a documentação que sustente as alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido que é apresentado em PERDCOMP's.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A diligência se restringe à elucidação dos pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/09/2013 a 31/12/2013

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e para o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça nº julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado 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 bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS apurada em regime não-cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de

2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMPRESA QUE NÃO COMERCIALIZA COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Empresas que não operam como postos ou distribuidoras de combustíveis, mas apenas como operadoras de cartões que permitem a aquisição de bens ou serviços diversos não podem a partir das suas notas fiscais genéricas justificar o creditamento pelo Contribuinte a título de combustíveis e lubrificantes.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. VALE REFEIÇÃO, VALE-TRANSPORTE E UNIFORMES. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). O direito de creditamento sobre esta modalidade específica depende de atuação do Contribuinte no sentido de proceder a contabilização dos valores de forma segregada.

RECEITAS DO REGIME CUMULATIVO. GASTOS VINCULADOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Não geram direito a crédito os gastos havidos pelo Contribuinte vinculados as receitas havidas no regime cumulativo. No caso de incidência “mista” (existência simultânea de receitas no regime cumulativo e não-cumulativo), para o exercício do direito ao creditamento, deve ser alocado na contabilidade, a cada mês, separadamente para cada modalidade de incidência, as parcelas dos custos respectivos.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DO CREDITAMENTO. GASTOS NÃO DIRETAMENTE RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Nos termos do julgado do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial 1.221.170/PR) e da previsão do inciso II do caput dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo ou prestação de serviço. Gastos havidos fora destas hipóteses não geram direito ao creditamento.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

A previsão legal do inciso IX do art.3º e art.15º da Lei nº 10.833/03 é explícita ao autorizar o direito ao creditamento apenas nos fretes nas operações de venda.

Não é autorizado o creditamento quando da mera transferência entre filiais de produtos acabados ou semi-acabados. Para a tomada de crédito sobre fretes, como se insumo fossem, há a necessidade da demonstração da sua efetiva ocorrência dentro do processo produtivo ou de prestação de serviço.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. OUTROS CRÉDITOS.

A utilização da expressão “outras créditos” a fim de se reduzir os débitos relativos ao PIS e a COFINS somente pode ser feita em caráter residual e quando, por algum motivo, o Contribuinte realize alguma operação com direito a crédito que não possua rubrica específica.

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 1054-1089, por meio do qual, em apertada síntese, suscita a nulidade do acórdão proferido pela DRJ, em razão de preterição ao seu direito de defesa, e repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Preliminar – nulidade do acórdão recorrido

A recorrente suscita a nulidade do acórdão recorrido, argumenta que a DRJ não enfrentou os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e que apenas adotou os mesmos argumentos da Fiscalização.

Sem razão.

Acerca da nulidade, a legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto 70.235/1972. No presente caso, não restam configuradas tais hipóteses.

A decisão recorrida está devidamente fundamentada. Com efeito, consta da decisão recorrida fundamentação de fato e de direito a respeito das matérias contestadas por meio da manifestação de inconformidade, de modo que resta clara a concordância da DRJ com o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal, notadamente com as glosas de créditos das contribuições em questão. Não há nenhuma preterição ao direito de defesa da recorrente, e sim tão somente concordância, fundamentada, com o procedimento realizado pela Fiscalização.

Logo, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Preliminar – nulidade do TIF – Termo de Informação Fiscal

Improcedente a alegação no sentido de nulidade do Termo de Informação Fiscal que fundamenta o Despacho Decisório em razão de violação aos princípios da motivação, da ampla defesa e do contraditório, uma vez que consta do aludido termo, juntado às fls 472-512, inequívoca fundamentação acerca dos créditos glosados e identificação do período e do PER/DCOMP analisados. Sendo assim, com base na fundamentação apresentada no mencionado Termo de Informação Fiscal, foi proferido o Despacho Decisório, juntado às fls. 513-524, com a seguinte conclusão:

38. Isso posto, para atestar o pagamento a maior houve a necessidade de atestar os créditos apurados em cada período e recompor o valor a recolher/pagar das contribuições em epígrafe. Esta análise está exposta na “Informação Fiscal”, anexa ao presente e-processo, sendo ela parte do presente despacho decisório.

39. Com base na referida “Informação Fiscal” e com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, I, "b" da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, a fiscalização concluiu pelos seguintes valores do PIS(Cd. 6912) e da COFINS (5856) não cumulativos a recolher/pagar.

Período de Apuração	PIS a Recolher Cód. Receita (6912)	COFINS a Recolher Cód. Receita (5856)
set/13	R\$ 727.503,87	R\$ 3.350.926,93
out/13	R\$ 773.942,46	R\$ 3.536.661,29
nov/13	R\$ 896.394,82	R\$ 4.128.836,23
dez/13	R\$ 851.777,60	R\$ 3.923.170,23

40. Os valores a recolher apurado pela Fiscalização foram maiores do que os valores a recolher confessado na DCTF retificadora, utilizamos o saldo não alocado do DARF pago para extinção de ofício da diferença não confessada.

41. Restando diferença não confessada procederemos a constituição de ofício através do lançamento por Auto de Infração nos termos da legislação.

42. Comprovada a falta de liquidez e certeza dos créditos pleiteados concluímos que restou os seguintes saldos a restituir de pagamento indevido ou maior que o devido a título de PIS incidência não cumulativa (código 6912):

Período de Apuração	Débito de PIS (6912) a Recolher Apurado Fiscalização (A)	Débito de PIS (6912) a Recolher DCTF Retificadora (B)	Diferença não confessada (A-B)	Valor não Alocado do DARF (C)	Valor do DARF utilizado para pagamento de ofício do tributo (D)	Saldo a restituir Pagamento Indevido a Maior (C-D)
set/13	R\$ 727.503,87	R\$ 520.964,12	R\$ 206.539,75	R\$ 175.688,16	R\$ 175.688,16	R\$ -
out/13	R\$ 773.942,46	R\$ 398.071,15	R\$ 375.871,31	R\$ 277.059,09	R\$ 277.059,09	R\$ -
nov/13	R\$ 896.394,82	R\$ 671.326,22	R\$ 225.068,60	R\$ 193.232,50	R\$ 193.232,50	R\$ -
dez/13	R\$ 851.777,60	R\$ 122.939,04	R\$ 728.838,56	R\$ 800.839,38	R\$ 728.838,56	R\$ 72.000,82

DECISÃO

43. Em vista de todo o exposto, com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, I, "b" da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, concluo pelo **INDEFERIMENTO TOTAL** dos créditos pleiteados oriundos do pagamento a maior do devido de **PIS**, Código de Arrecadação da Receita Federal do Brasil (Cd) 6912 relativos ao período de apuração de **setembro a novembro do ano-calendário de 2013**, bem como, pela **NÃO HOMOLOGAÇÃO** das Declarações de Compensação a eles correlatas, quais sejam: 20754.93844.220415.1.3.04-0215; 27872.83936.220415.1.3.04-8507; 28628.84074.220415.1.3.04-1228.

44. Ademais, concluo pelo **DEFERIMENTO PARCIAL** dos créditos oriundos de pagamento a maior do devido de PIS, Código de Arrecadação da Receita Federal do Brasil (Cd) 6912 relativos ao período de apuração de **dezembro do ano-calendário de 2013** no valor de **R\$ 72.000,82 (setenta e dois mil reais e oitenta e dois centavos)**, bem como, pela **NÃO HOMOLOGAÇÃO** até o limite do direito creditório concedido da Declaração de Compensação a ele correlata 34056.27749.281015.1.3.04-9367.

Infere-se que não houve nenhuma confusão e sim análise fundamentada dos pedidos de restituição, referentes a pagamento a maior da contribuição ao PIS do período de setembro a dezembro de 2013, cumulados com declarações de compensação de débitos de tributos devidos pela recorrente.

Logo, nada a prover neste tópico.

Mérito

Créditos - ônus da prova e conceito de insumos

A análise dos pedidos de restituição e das declarações de compensação foram realizadas por meio de procedimento fiscal. A autoridade fiscal lavrou várias intimações no curso do procedimento a fim de obter esclarecimentos e documentos necessários para a análise da legitimidade dos créditos escriturados pela recorrente, tendo, ao final, efetuado glosas de determinados créditos, com a apresentação dos fundamentos de fato e de direito pertinentes.

Importante destacar que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, conforme art. 373 do Código de Processo Civil – Lei 13.105/2015. Assim sendo, tratando-se de direito creditório, cabe à recorrente comprovar o crédito pleiteado mediante a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal responsável pela análise desse suposto crédito, impondo-se a glosa dos créditos considerados ilegítimos.

Quanto ao conceito de insumo, impõe-se aplicar o definido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1.221.170/PR, vale dizer, será aferido à luz dos critérios de **essencialidade**

ou **relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela interessada.

A recorrente, conforme consignado no recurso voluntário, atua na manutenção, instalação e construção de redes de telecomunicações de concessionárias de serviços públicos em telecomunicações, realiza serviços como a reparação de cabos de telefonia, a construção de redes e a elaboração de projeto para construção de rede das concessionárias de serviços públicos de telecomunicação.

Aluguel de máquinas, equipamentos e veículos (itens 87-91 do TIF)

Quanto ao aluguel de veículos, correta a decisão recorrida.

Primeiro, porque o crédito calculado sobre o valor referente aos aluguel de veículos não pode ser considerado com base inciso IV do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02, pois esses incisos dispõem que cabe o crédito somente no caso de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não abrangendo, dessa forma, o aluguel de veículos utilizados pelos prestadores de serviço da recorrente para executarem os serviços contratados.

Há, inclusive, súmula deste Conselho dispondo que a locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não gera créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, **os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros** não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. (destaque nosso)

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

No mesmo sentido, há a Solução de Consulta Cosit n. 90.064, de 08/06/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

É inadmissível a apuração do crédito da não cumulatividade da Cofins de que trata o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação a dispêndios com **locação de veículos**, haja vista que o dispositivo contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V,

art. 17, §7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013.

Vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 7, de 27 de janeiro de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 02 de fevereiro de 2015. (igual previsão para o PIS) (destaque nosso)

Segundo, porque também não pode ser considerado insumo, nos termos disposto no inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02, pois não se trata de contratação de serviço e sim de aluguel.

Com efeito, os mencionados dispositivos dispõem que consiste insumo a aquisição de “bens e serviços”, de modo que o aluguel de veículos automotores não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei 10.637, de 2002, e da Lei 10.833, de 2003) pois não se trata de aquisição de serviços nem de aquisição de bens.

Nesse sentido, há a Solução de Consulta Cosit n. 218, de 26 de junho de 2019, cuja ementa segue a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS.

ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 02 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 31 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS.

ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Cofins prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 02 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 31 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II. (destaques nosso)

A Fiscalização ainda glosou “12 Notas Fiscais que **não se referem a aluguel de máquinas e equipamentos**, quais sejam, relacionadas a “Reembolso de Multas de Trânsito”, “Fretes”, “Serviços de Transporte de Água”, “Serviços de Mão de Obra” e “Multa por encerramento de Contrato de Locação de Equipamentos”.

A recorrente, na peça recursal, sustenta o seguinte:

No que tange às despesas incorridas a título de “Fretes”, “Serviços de Transporte de Água” e “Serviços de Mão de Obra”, estas se referem a:

- (i) serviços de terraplanagem;
- (ii) serviço de transporte de água aos canteiros de obra; e
- (iii) frete de equipamentos e materiais.

Note-se, nessa linha, que o creditamento destas despesas é justificado por se tratar de “serviços utilizados como insumo”, **que estão intrinsecamente ligados às atividades desenvolvidas pela empresa de manutenção, instalação e construção das redes de telecomunicações.**

O que ocorreu, contudo, foi que, por erro de sistema, tais despesas acabaram sendo vinculadas à rubrica de “aluguel de máquinas e equipamentos”. Tratou-se, contudo, de **mero erro formal** de classificação, o qual, por óbvio, não tem o condão de invalidar o crédito tomado, especialmente considerando a essencialidade e relevância de tais despesas para a atividade da empresa.

Conforme consignado na decisão recorrida, a glosa deve ser mantida porque não houve comprovação de que tais despesas se enquadram no conceito de insumo.

De fato, conforme já consignado neste voto, cabe à recorrente comprovar a legitimidade do crédito escriturado, ou seja, cabe à recorrente, mediante a apresentação de documentos, como laudo, e de informações detalhadas, demonstrar a essencialidade e relevância do bem adquirido ou serviço contratado na execução de sua atividade empresarial, seja a produção de bens ou a prestação de serviço, não bastando alegação genérica no sentido de que determinado serviço ou bem caracteriza insumo.

Logo, nego provimento a esse ponto do recurso.

Combustíveis e lubrificantes (itens 96-101 do TIF)

Quanto às glosas em questão, a Fiscalização assim fundamentou:

97. Das 3.711 notas fiscais apresentadas, 1.265 notas fiscais, que somadas resultam em R\$ 95.789.627,51, foram emitidas por duas empresas que não comercializam combustível e lubrificantes, quais sejam, Ticket Soluções HDFGT S/A (CNPJ 03.506.307/0001-57) e Trivale Administração Ltda (00.604.122/0001-97).

98. Tais empresas atuam apenas na prestação de serviço de controle de gestão de abastecimento de veículos não operando como postos ou distribuidores de combustível. **Assim as notas fiscais emitidas por elas contra a interessada jamais poderiam amparar os gastos com combustíveis e lubrificantes.** Os únicos documentos considerados válidos foram os cupons ou notas fiscais emitidos pelos postos ou distribuidores de combustíveis contra a empresa TEL TELECOMUNICAÇÕES. (destaque nosso)

Conforme consta na decisão recorrida, os cartões utilizados pela recorrente não se limitam às aquisições de combustíveis e lubrificantes, e nas notas fiscais apresentadas consta apenas “REEMBOLSO COMPRAS CARTÃO FUEL CONTROL”, não sendo especificadas as despesas a que se refere o reembolso.

A recorrente sustenta que as referidas empresas são administradoras de “cartões-combustíveis”, os quais possibilitam o pagamento unificado dos combustíveis que ela adquire nos diversos postos do país, com um controle e registro fiscal mais eficientes, e assevera que juntou aos autos cópias dos contratos (doc. 07 – B da manifestação de inconformidade) e de notas fiscais emitidas por essas empresas (doc. 08 da manifestação de inconformidade).

No caso de cartões utilizados para aquisição de combustíveis e lubrificantes, é permitido o creditamento em relação às despesas com aquisição, por meio de cartões, de combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, desde que tais despesas sejam comprovadas por meio da discriminação em nota fiscal emitida pela administradora desses cartões, acompanhada do contrato celebrado entre a administradora e a contratante adquirente dos combustíveis e lubrificantes.

No caso em questão, correta a decisão recorrida, uma vez que não consta nas notas fiscais apresentadas (doc. 08 da manifestação de inconformidade – fls. 801-810) a discriminação de valores referentes à aquisição de combustíveis e lubrificantes, consta somente, conforme já consignado, a descrição “REEMBOLSO COMPRAS CARTÃO FUEL CONTROL”.

Logo, nada a prover.

**Dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra (itens 104-133 do TIF):
Vale-Refeição, Vale-Transporte e Uniformes**

Conforme já assinalado neste voto, podem ser considerados insumos a aquisição de bens e serviços essenciais ou relevantes para a produção de bens ou para a prestação de serviços, ou seja, para a execução da atividade fim da empresa.

É certo que **não podem ser considerados insumos** para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os **dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviço**, conforme disposto no Parecer Normativo Cosit/RFB n. 5/2018:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de "inclusive combustíveis e lubrificantes" no conceito de insumo(inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos)da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que "insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa", concluiu que não se enquadravam no conceito "as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.) (...)

Portanto, não merece acolhida a alegação da recorrente nos sentidos de que a aquisição de tais itens são relevantes e essenciais para todas as atividades desenvolvidas por ela, já que, conforme entendimento consignado no mencionado Parecer, não podem ser considerados insumos os gastos com despesas destinadas à viabilizar a atividade de mão de obra empregada em seu processo de prestação de serviço.

É certo também que é possível descontar créditos calculados em relação à aquisição de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, conforme disposto no art. 3º, X, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02, cabendo à interessada que presta vários serviços, conforme a recorrente, demonstrar a vinculação de tais despesas à mão de obra que executa a atividade de limpeza, conservação ou manutenção.

Tratando-se de suposto direito creditório, o ônus da prova é da recorrente, conforme já assinalado neste voto.

No entanto, a recorrente não logrou êxito em comprovar que ocorreram as despesas em questão, vinculadas à mão de obra empregada na atividade de manutenção, razão pela qual estão corretas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Também não é caso de conversão do julgamento em diligência, à Unidade de Origem, para a Fiscalização apurar eventual crédito referente a tais despesas, já que a diligência não se presta a esse fim, cabendo à recorrente produzir as provas acerca do crédito aproveitado até a apresentação da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão, conforme disposto no art. 16, III, e §§ 4º e 5º, do Decreto 70.235/72.

Logo, nego provimento a esse capítulo do recurso.

Serviços de Terceiros em Obras e Material aplicado em Obras (itens 134/138 do TIF)

O crédito das contribuições em tela deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a **receitas não cumulativas**, de modo que os gastos referentes às **receitas cumulativas** não podem servir de cálculo para apuração de crédito.

A recorrente sujeitou-se à incidência não cumulativa do PIS/PASEP e da Cofins em relação apenas à parte de suas receitas, assim o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas não cumulativas.

Aplica-se o método elegido do rateio proporcional apenas aos custos, despesas e encargos vinculados a receitas sujeitas à não cumulatividade e à cumulatividade das contribuições (**encargos comuns**). Vale dizer, apenas se houver uma despesa comum à receita cumulativa e a

receita não cumulativa, considerada, por exemplo, insumo, é que se aplica o rateio, de sorte que não há que se falar em rateio no caso de despesa vinculada exclusivamente à prestação de serviço de obra civil (receita cumulativa).

A Fiscalização assevera que constatou o auferimento total de R\$ 271.018.535,08 de receitas de prestação de serviço de obra civil e todas sofreram tributação com incidência cumulativa. Por isso mesmo, aduz que os 7.662 itens de notas fiscais, que somaram R\$ 92.819.133,24, comprovando **gastos com de serviços de terceiros aplicados em obras**, bem como os 55.220 itens de notas fiscais, que montam em R\$ 62.370.453,31, **relativos a materiais aplicados em obras**, foram **custos vinculados apenas as receitas cumulativas, não havendo previsão legal para obtenção de créditos da não cumulatividade**.

Trata-se de gastos vinculados exclusivamente à obra de construção civil (receita cumulativa), de modo que somente se a recorrente comprovasse que, dentre as glosas efetuadas, há despesa comum à prestação de serviço de obra de construção civil e a outra atividade concernente à receita não cumulativa, considerada, por exemplo, insumo, ou passível de se calcular crédito com base em outra modalidade prevista na legislação, é que seria possível aplicar o aludido rateio para aproveitamento do crédito.

Consta da decisão recorrida, que a recorrente não comprovou que há “gastos comuns tanto às atividades que geram receitas submetidas a cumulatividade, como àquelas que geram receitas submetidas a não-cumulatividade” e que “ainda que houvesse comprovação parcial de se tratar de gasto vinculado a receita não-cumulativa, haveria a necessidade de se demonstrar como essas despesas são inseridas como insumos em seu processo de prestação de serviço”.

Na peça recursal, a recorrente também não logrou êxito em comprovar que, dentre as despesas objeto de glosas, há despesa concernente à prestação de serviço cuja receita é não cumulativa, e, muito menos, que se trata de insumo.

A mera alegação genérica de que determinados materiais empregados nas obras são essenciais aos serviços prestados não é suficiente para evidenciar a legitimidade do crédito pretendido, conforme já destacado neste voto, sendo necessário, no mínimo, discriminar os materiais que foram efetivamente empregados nas obras de construção civil e objeto de glosa de crédito pela Fiscalização, a forma de utilização desses materiais na prestação de serviço executada pela interessada e a natureza do serviço executado, mediante a apresentação de documentos comprobatórios.

Conforme já assinalado, se tratando de direito creditório, o ônus da prova é da recorrente, a qual deve comprovar da legitimidade até a apresentação da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão, não cabendo a conversão em diligência para produzir prova a seu cargo.

Logo, nenhum reparo a ser feito na decisão recorrida, razão pela qual nego provimento a esse ponto do recurso.

Demais glosas referentes a serviços utilizados como insumos (itens 139/145 do TIF)

No presente tópico, a DRJ assim decidiu:

Conforme expresso pela Fiscalização em seu TIF somente podem ser considerados insumos os itens relacionados com a produção dos bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, afastando-se o creditamento sobre itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. Não obstante alguns gastos possam ser operacionalmente relevantes e indispensáveis para o exercício das atividades do Contribuinte, o novo conceito de insumo trazido pelo STJ diz respeito apenas aqueles gastos incorridos no curso do processo produtivo da empresa ou na prestação de serviço. As obrigações contratuais do Contribuinte não podem ser opostas ao conceito apresentado. Observe-se o que se diz neste voto no item III 7.3 – Dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra.

Os gastos sobre os quais o Contribuinte pretende crédito (VIAGENS E ESTADIAS, SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO E SELEÇÃO E ENSINO E TREINAMENTO, SERVIÇO DE CONTABILIDADE, INFORMÁTICA E DESPACHANTE, SERVIÇO DE TINTURARIA E LAVANDERIA, MANUTENÇÃO PREDIAL, SERVIÇOS MÉDICOS/SAÚDE EM GERAL, PRÊMIOS DE SEGURO VEÍCULOS, SEGURO GARANTIA LOCAÇÃO) não obstante operacionalmente importantes, não podem ser abarcados dentro do conceito de insumo, haja vista a limitação imposta pelo inciso II do caput do art.3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e pela decisão do STJ (expressa no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018).

Não há como se decidir em sentido diverso daquele que constou na Informação Fiscal.

Na peça recursal, a recorrente, em apertada síntese, assim sustenta a relevância e essencialidade das seguintes despesas:

Viagens e Estadias: referem-se a gastos incorridos pela empresa inerentes ao deslocamento (viagens) de seus funcionários para a prestação de serviços da Recorrente.

Serviços de Recrutamento e Seleção e de Ensino e Treinamento: assim como ocorre em toda empresa do porte da Recorrente, é impensável o seu funcionamento sem a contratação desses serviços (...)

Serviços de Contabilidade, de Informática e de Despachante: na mesma esteira, também não há como se conceber que uma empresa do porte da Recorrente subsista sem a contratação de serviços de contabilidade, de informática e de despachante, mormente considerando o fato de que tais atividades traduzem o dia a dia de praticamente toda grande empresa.

Serviços de Tinturaria e Lavanderia: referem-se a despesas para limpeza dos uniformes dos funcionários da Recorrente quando estes se encontram em viagem.

Manutenção predial: referem-se a gastos com manutenção de canteiros de obra, alojamentos e prédios administrativos, sendo todos eles, por óbvio, essenciais e relevantes à atividade da empresa.

Serviços Médicos/Saúde em Geral: tais despesas, notem-se, são mandatárias para empresas como a Recorrente que possuem um elevado número de funcionários. A título exemplificativo, lembra-se que a Recorrente é obrigada a ter e fornecer aos seus clientes os documentos médicos atualizados (i.e. Atestado de Saúde Ocupacional – ASO), atestando a aptidão dos seus empregados para o exercício das atividades contratadas.

Prêmios de Seguro Veículos, de Seguro Garantia Locação, de Seguro Garantia Imóveis e de Seguro Equipamentos: por fim, esclarece-se que as despesas incorridas pela Recorrente com Seguros também são bastante relevantes para o seu funcionamento. Note-se, especialmente no tocante aos veículos e equipamentos, que, por se tratarem de bens de uso imprescindível e contínuo pelos funcionários da Recorrente (...)

Consoante já ressaltado neste voto, no caso da recorrente, considera-se insumo tão somente bens e serviços essenciais ou relevantes para a execução da sua atividade fim, prestação de serviço, de modo que as despesas gerais da pessoa jurídica não caracterizam insumos.

Assim sendo, conforme também já assinalado, os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de prestação de serviço não caracterizam insumos.

O ônus da prova é da recorrente, ou seja, cabe a ela comprovar a essencialidade e relevância da despesa incorrida na execução da prestação de serviço, com apresentação de documentos comprobatórios e, notadamente, identificação do serviço prestado (contrato celebrado), com vistas a aferir a essencialidade e relevância do gasto e a vinculação com determinado serviço prestado.

Não basta, assim, a mera alegação recursal no sentido de que determinada despesa é essencial e relevante, sem nem mesmo identificar o serviço prestado, ou sem evidenciar, com apresentação de documentos comprobatórios, a essencialidade e relevância da despesa incorrida.

Diante do exposto, correta a decisão recorrida, uma vez que os gastos acima discriminados consistem em despesas gerais da pessoa jurídica, e, dessa forma, não caracterizam insumos, nos termos dispostos no art. 3º, II, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02, e de acordo com o entendimento adotado pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR.

Logo, nego provimento a esse capítulo do recurso.

Água (itens 102 e 103 do TIF)

A Fiscalização assim glosou créditos referentes à aquisição de água:

102. Os valores das despesas realizadas com pagamento de conta de água não gera direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, por não se enquadrar no conceito de insumo para efeito de creditamento. Note que a água mantém relação indireta ou mediata na prestação de serviço de manutenção de redes internas e externas, portanto, não é aplicada ou consumida diretamente nos serviços prestados.

103. Isto posto, foram glosados 1.858 itens de notas fiscais referentes a pagamento de conta de água, que somadas montam em R\$ 819.810,46, do total de documentos fiscais apresentados à fiscalização nos memoriais de cálculo para comprovar a base de cálculo dos créditos oriundos de gastos com “Bens Utilizados como Insumo” informados nas EFD Contribuições nos períodos apuração de 09/2013 a 12/2015.

A recorrente sustenta que a água é relevante para o regular funcionamento da empresa, devendo ser aceitos os créditos tomados.

A razão de decidir é a mesma do tópico anterior, ou seja, não obstante a água seja imprescindível para a sobrevivência do ser humano, o gasto da pessoa jurídica com água consiste em despesa geral da empresa, não se caracteriza como insumo, e, conforme bem fundamentado pela decisão recorrida, “para o creditamento sobre os valores dos seus gastos, haveria a necessidade do seu uso estar diretamente relacionado ao processo produtivo ou a prestação dos serviços (e não apenas de forma ‘indireta ou mediata’)”.

Logo, nada a prover.

Frete (itens 149-157 do TIF)

A recorrente, na peça recursal, defende que o frete em questão se refere ao transporte de bens entre seus estabelecimentos, conforme a seguir reproduzido:

Esclarece-se, nesse contexto, que as **despesas de frete** referentes ao creditamento em questão referem-se ao **transporte de equipamentos ou materiais entre seus estabelecimentos** (i.e. de sua central para seus canteiros de obra). (...)

Isso porque, trata-se a Recorrente de empresa que, como visto, opera no ramo de manutenção, instalação e **construção** das redes de telecomunicações em praticamente todo o Brasil, que, por sua vez, para funcionar regularmente, depende integralmente de alguns materiais e equipamentos que, devido ao seu porte e, às vezes, **em razão da urgência da obra**, não conseguem ser transportados em veículos próprios da Recorrente, a qual é obrigada a se utilizar de serviços de frete (inclusive frete aéreo).

Dito de outro modo, é inegável que sem esse transporte (frete) de bens **de seus estabelecimentos para seus canteiros de obras**, a atividade da Recorrente simplesmente não ocorre, pois, por óbvio, esta não consegue prestar os seus serviços sem os equipamentos e materiais adequados. (destaques nosso)

O crédito sobre frete é possível no caso de venda de mercadoria (frete na operação de venda), art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei 10.833/03; no caso de aquisição de insumo, podendo o frete integrar o custo de aquisição do insumo (como no caso previsto na Súmula Carf 188), e ainda se for considerado insumo para a execução da atividade fim da empresa (fabricação de bens ou prestação de serviço).

O frete referente ao transporte de equipamentos ou materiais entre estabelecimentos da recorrente, prestadora de serviços, se caracteriza como uma despesa geral da empresa, não configura insumo nem se enquadra nas hipóteses passíveis de creditamento.

Ademais, caso o frete se refira ao transporte de equipamentos ou materiais para a prestação de serviço de execução de obra civil, cuja receita está sujeita à apuração cumulativa das contribuições em questão, por mais esse motivo, não cabe crédito da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Logo, nada prover.

Outras Operações com Direito a Créditos

Inicialmente, cumpre destacar a fundamentação apresentada pela Fiscalização referente à análise das **Outras Operações com Direito a Créditos** (registros **M105 – Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – PIS/Pasep** e **M505 – Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – Cofins** das EFD-Contribuição do período de setembro a dezembro de 2013, constante do Termo de Informação Fiscal (fls. 486-504):

59. Créditos Demonstrados nas EFD Contribuições

60. Valores da base de cálculo do crédito vinculada a receitas com incidência não-cumulativa informadas no registro “M105 – Detalhamento da Base de Cálculo” nas EFD Contribuições, ou seja, excluído o percentual correspondente as receitas cumulativas, vide extração Blocos M100_500-SPED Contribuições “Demonstrações dos Créditos Apurados no Período” anexo ao e-processo a título de “<<ANO>> <<MÊS>> Demonstração Créditos_EFD”.

Natureza da base de cálculo - Descrição	07/2013	08/2013	09/2013	Total	%
Aluguéis de máquinas e equipamentos			R\$ 5.360.238,75	R\$ 5.360.238,75	47,18%
Aluguéis de prédios			R\$ 174.253,82	R\$ 174.253,82	1,53%
Aquisição de bens utilizados como insumo			R\$ 1.529.664,70	R\$ 1.529.664,70	13,46%
Aquisição de serviços utilizados como insumo			R\$ 1.933.073,63	R\$ 1.933.073,63	17,02%
Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor			R\$ 56.097,34	R\$ 56.097,34	0,49%
Outras Operações com Direito a Crédito			R\$ 2.307.087,88	R\$ 2.307.087,88	20,31%
Total	R\$ -	R\$ -	R\$ 11.360.416,12	R\$ 11.360.416,12	100,00%

Natureza da base de cálculo - Descrição	10/2013	11/2013	12/2013	Total	%
Aluguéis de máquinas e equipamentos	R\$ 7.072.584,55	R\$ 6.015.232,31	R\$ 4.593.552,59	R\$ 17.681.349,45	40,34%
Aluguéis de prédios	R\$ 180.394,30	R\$ 179.122,04	R\$ 108.011,95	R\$ 465.528,29	1,30%
Aquisição de bens utilizados como insumo	R\$ 1.925.188,05	R\$ 1.481.907,16	R\$ 1.302.893,73	R\$ 4.709.988,94	13,14%
Aquisição de serviços utilizados como insumo	R\$ 2.090.879,44	R\$ 2.395.110,74	R\$ 1.717.227,03	R\$ 6.203.217,21	17,31%
Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	R\$ 64.892,52	R\$ 80.553,22	R\$ 64.720,93	R\$ 189.968,67	0,53%
Outras Operações com Direito a Crédito	R\$ 2.388.510,32	R\$ 1.418.232,68	R\$ 2.798.082,73	R\$ 6.582.905,71	18,37%
Total	R\$ 13.700.227,18	R\$ 11.550.158,13	R\$ 10.582.468,96	R\$ 35.832.854,27	100,00%

(...)

70. No curso das análises a **interessada espontaneamente protocola, em 04/01/2018, petição reconhecendo excesso no aproveitamento dos créditos relativos a “Outras Operações com Direito a Crédito”** e solicita prazo de 60 dias para apresentar os valores aproveitados em excesso. (...)

71. Tratando se de **nova confissão de erro** da empresa concedemos o prazo solicitado para apresentação das informações.

72. Em 28/02/2017, dentre outros, a interessada apresentou novo Memorial de Cálculo com a relação das Notas Fiscais com direito a crédito, vide “Arquivos Não Pagináveis_Relação de documentos de entrada ano 2013”, “Arquivos Não Pagináveis_Relação de documentos de entrada ano 2014” e “Arquivos Não Pagináveis_Relação de documentos de entrada ano 2015” anexados ao presente e-processo.

73. Apresentou, também, resumo geral de créditos tomados em excesso, vide “Arquivo Não Paginável_Resumo Geral Excesso de Créditos” anexado ao e-processo.

74. Com base nos novos dados novamente **refizemos o planejamento da auditoria e reiniciamos as análises aumentando o risco da empresa ter se creditado indevidamente**, em especial, na rubrica **“Outras Operações com Direito a Crédito”**.

75. Nos novos memoriais de cálculo a interessada **não apresentou nenhum documento fiscal comprovando os R\$ 33.222.959,20 de base de cálculo do crédito** vinculado a receitas com incidência não-cumulativa informados nos blocos **M100 e M500** a título de **“Outras Operações com Direito a Crédito”** nos EFD Contribuições, períodos de apuração: **09/2013, 10/2013, 11/2013, 12/2013, 01/2014, 02/2014, 03/2014, 04/2014, 05/2014, 06/2014, 07/2014, 10/2014, 12/2014.**

(...)

Outras Operações com Direito a Crédito (Blocos M105 e M505)

84. Em relação a rubrica: **“Outras Operações com Direito a Crédito”, a interessada não conseguiu comprovar nenhuma operação** que acobertasse os R\$ 24.929.487,42 de base de cálculo de créditos vinculados as receitas não-cumulativas tributadas no mercado interno pleiteados **nos blocos M105 e M505 item 13 a título de “Outras Operações com Direito a Crédito”**.

85. Cabe ressaltar que foram concedidos todos os prazos solicitados pela interessada para apresentação das informações. Por duas vezes a interessada apresentou a fiscalização memoriais de cálculo cujos os testes de auditoria apontaram inconsistência e inexatidão das informações, culminando em confissão da interessada de excesso de aproveitamento de créditos.

86. Assim, a fiscalização considerou a base de cálculo de créditos da não-cumulatividade vinculados as receitas tributadas no mercado interno informadas

nas EFD Contribuições a título de “Outras Operações com Direito a Crédito” como inexatas para efeito de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória devendo ser glosadas para efeito de crédito de PIS e COFINS:

Base de Cálculo do Crédito, Vinculado a Receitas com Incidência Não cumulativa item 13 - "Outras Operações com Direito a Crédito" M100 e M500				
EFD Contribuições			Fiscalização	
Apropriação		M 100 e M 500	Glosa	Valores Validados
Mês	Ano			
set	2013	R\$ 2.307.087,88	R\$ 2.307.087,88	R\$ -
out	2013	R\$ 2.366.510,32	R\$ 2.366.510,32	R\$ -
nov	2013	R\$ 1.418.232,66	R\$ 1.418.232,66	R\$ -
dez	2013	R\$ 2.798.062,73	R\$ 2.798.062,73	R\$ -
jan	2014	R\$ 1.100.331,45	R\$ 1.100.331,45	R\$ -
fev	2014	R\$ 1.216.822,89	R\$ 1.216.822,89	R\$ -
mar	2014	R\$ 5.310.607,15	R\$ 5.310.607,15	R\$ -
abr	2014	R\$ 229.521,82	R\$ 229.521,82	R\$ -
mai	2014	R\$ 2.033.748,59	R\$ 2.033.748,59	R\$ -
jun	2014	R\$ 3.591.463,34	R\$ 3.591.463,34	R\$ -
jul	2014	R\$ 2.017.160,30	R\$ 2.017.160,30	R\$ -
out	2014	R\$ 365.893,15	R\$ 365.893,15	R\$ -
dez	2014	R\$ 170.175,07	R\$ 170.175,07	R\$ -
mai	2015	R\$ 5.339,48	R\$ 5.339,48	R\$ -

(...)

110. Antes de iniciarmos as considerações é importante frisar que os dispêndios apresentados nos novos memoriais de cálculo relacionados a rubrica serviços utilizados como insumo foram considerados de alto risco da interessada ter apresentado valores não passíveis de creditamento.

111. Conforme já exposto, a interessada não conseguiu comprovar os R\$ 33.222.959,20 informados nas EFD Contribuições a título de “Outras Operações com direito a Crédito” culminado no reconhecimento, em 04/01/2018, de excesso no aproveitamento de crédito solicitando apresentação de novos memoriais de cálculo.

112. Nos novos memoriais a interessada excluiu os valores que não conseguiu comprovar a título de “Outras Operações com Direito a Crédito”, porém elevou outras rubricas em especial “Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo”.

113. Cabe ressaltar que os novos valores diferem dos dois memoriais de cálculo apresentados anteriormente e em especial dos valores informados nas EFD Contribuições, vejamos:

Natureza da base de cálculo - Descrição	Valor Total da Base de Cálculo do Crédito (PA: 09/2018 a 10/2015)		
	EFD Contribuições	MC 28/02/2018	Diferença
Aluguéis de máquinas e equipamentos	R\$ 239.293.019,72	R\$ 241.728.976,25	R\$ 2.435.956,53
Aluguéis de prédios	R\$ 6.768.595,42	R\$ 13.400.520,71	R\$ 6.631.925,29
Aquisição de bens para revenda	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Aquisição de bens utilizados como insumo	R\$ 114.438.588,89	R\$ 108.023.931,98	-R\$ 6.414.656,91
Aquisição de serviços utilizados como insumo	R\$ 79.505.524,53	R\$ 305.996.015,62	R\$ 226.490.491,09
Armazenagem e Fretes na Operação de Venda		R\$ 1.426.070,74	R\$ 1.426.070,74
Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)		R\$ 15.607.658,24	R\$ 15.607.658,24
Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	R\$ 5.002.102,90	R\$ 3.172.906,69	-R\$ 1.829.196,21
Outras Operações com Direito a Crédito	R\$ 33.222.959,20	R\$ -	-R\$ 33.222.959,20
	R\$ 478.230.790,66	R\$ 689.356.080,23	R\$ 211.125.289,57

114. Note que apesar do reconhecimento de excesso de aproveitamento de créditos nos novos memoriais de cálculo em vez de reduzir a interessada aumentou substancialmente a base de cálculo dos créditos.

115. Sendo a rubrica “Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo” que sofreu maior aumento passando de R\$ 79.505.524,53 informados nas EFD Contribuições para R\$ 305.996.015,62, gerando um aumento relevante da ordem de R\$ 226.490.491,09 na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

116. Considerando a **desorganização da empresa**, com diversas retratações por apresentação de informações incorretas, **aliada a majoração relevante da base de cálculo dos créditos e a grande inconsistência entre os valores informados nas EFD Contribuições**, todos os itens de nota fiscal apresentados para comprovar as aquisições de “Serviços Utilizados como Insumo” passaram a ser analisados com risco máximo da possibilidade de creditamento indevido.

(...)

166. Porém, quando comparamos os valores apresentados nos memorial de cálculo com os valores informados na EFD Contribuições (blocos M100/500) verificamos que **o contribuinte eliminou a rubrica “Outras Operações com direito a crédito”, porém, majorou as demais linhas em valores substanciais.**

(...)

168. Em todos os períodos de apuração **a interessada não apresentou nenhum documento fiscal que amparasse os créditos descontados no item “13 - Outras Operações com direito a Crédito” do registro M105 e M505 das EFD Contribuições**, ademais, reconheceu por escrito o excesso de aproveitamento de que tais créditos indicando a base cálculo utilizada nos memoriais de cálculo conforme demonstrado.

169. Isto posto, **deve se glosar todos os valores deduzidos a este título** e as informações prestadas nas EFD Contribuições devem ser consideradas inexatas para efeito da aplicação de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, sendo a base de cálculo informada pelo contribuinte nos memoriais de cálculo como “OUTROS CRÉDITOS TOMADOS NA EFD/DACON” considerada como valor das transações comerciais que geraram tais créditos para efeito de aplicação da multa isolada. (...)

A recorrente sustenta que acabou constatando a ocorrência de diversos equívocos cometidos pelo escritório de advocacia Fernando Martins Advogados Associados no trabalho realizado, inclusive envolvendo a tomada de créditos das contribuições em duplicidade, e, por isso mesmo, tal fato a levou a refazer a sua apuração por meio de uma longa auditoria interna para, em seguida, apresentar à Fiscalização todos os valores corretos, relatando o ocorrido e indicando o valor do crédito indevidamente aproveitado em razão do trabalho realizado pelo mencionado escritório de advocacia.

Aduz ainda que, constatada a existência de equívocos na tomada de créditos, em total boa-fé, prontificou-se a levar essa situação a conhecimento do Auditor Fiscal responsável, munindo-o de todas as planilhas e informações necessárias que facilitaram amplamente o seu trabalho fiscalizatório.

Sem razão a recorrente.

A contratação de terceiro para assessoria na área tributária evidentemente não exime a responsabilidade tributária da recorrente perante o Fisco, conforme disposto no art. 123 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Ressalte-se que somente após o início do procedimento de fiscalização é que a recorrente assevera que houve equívocos, ou seja, não houve uma correção espontânea dos alegados equívocos cometidos pelo escritório de advocacia.

Ademais, a apresentação de documentos e esclarecimentos à autoridade fiscal, no curso do procedimento de fiscalização, consiste em uma obrigação do sujeito passivo, sob pena de autuação, e não em uma mera demonstração de boa-fé.

Resta inequívoca a conduta da recorrente Tel no sentido de apresentar créditos inexistentes, por meio da sua escrituração fiscal (EFD-Contribuição), para reduzir o montante da contribuição ao PIS e da Cofins devidas.

Conforme bem fundamentado pela autoridade fiscal no Termo de Informação Fiscal, **a legitimidade dos créditos informados** nos registros M105 - *Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – PIS/Pasep* e M505 - *Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – Cofins* das EFD-Contribuição de setembro a dezembro de 2013 **não foram comprovadas pela recorrente no curso do procedimento fiscal.**

Sendo assim, corretas as glosas sob análise, efetuadas pela Fiscalização, não havendo nenhum reparo a ser feito na decisão recorrida.

Logo, forte nesses argumentos, nada a prover nesse tópico.

Juntada de documentos, diligência e sustentação oral

A juntada de documentos aos autos deve ser feita, em regra, até a apresentação da manifestação de inconformidade, conforme disposto no art. 16, III, e §§ 4º e 5º, do Decreto 70.235/72, sob pena de preclusão.

No presente caso, não cabe diligência para análise de documentos e apresentação de esclarecimentos, uma vez que a diligência não se presta para produzir provas a cargo da recorrente.

O pedido de sustentação oral deve ser feito na época própria e pelo meio disponível, conforme disposto no art. 95 do Regimento Interno deste Conselho (Portaria MF n. 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Art. 95. É facultado às partes realizar sustentação oral e apresentar memoriais, e acompanhar a sessão de julgamento síncrona, desde que o requeiram com a antecedência necessária, conforme disciplinado por Ato do Presidente do CARF, que regulará o prazo e a forma de apresentação do requerimento e demais requisitos operacionais para realização da sustentação oral.

Logo, nada a prover nesse tópico.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares suscitadas referentes à nulidade do acórdão recorrido e à nulidade do Termo de Informação Fiscal, para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira