



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19679.721379/2019-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.935 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2022  
**Recorrente** GRID SOLUTIONS TRANSMISSÃO DE ENERGIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

**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.

**APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.**

A apuração de crédito somente pode abranger operações relativas ao período de apuração, vedada a apropriação extemporânea. O aproveitamento de crédito relativo a período de competência pretérita deve ser precedido da revisão da apuração da contribuição do período a que pertence tal crédito.

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

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

**FRETE NACIONAL DE IMPORTAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE**

Os fretes internos são os fretes pagos a transportadoras nacionais, portanto, os dispêndios com fretes, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no território brasileiro, no transporte de insumos do ponto de entrada no território nacional até o estabelecimento da adquirente, enquadram-se na hipótese de custos de produção, pois que tais dispêndios integram o custo da produção que será finalizada no estabelecimento industrial, ou seja, integra-se tal custo no processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, em face da preclusão. Em relação à parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reverter as glosas relacionadas ao frete nacional de importação e ao frete do registro D100, nos termos do voto do relator. Vencida a conselheira Larissa Nunes Girard, que negou provimento em relação ao frete nacional na importação de insumo e no frete do registro D100. Vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro, que votou pelo sobrestamento, tendo em vista a decisão pendente de julgamento em relação a inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS/Cofins na aquisição de energia elétrica. O conselheiro Marcos Roberto da Silva acompanhou o relator pelas conclusões em relação ao frete nacional na importação de insumo e no frete do registro D100.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Fabio Martins de Oliveira, Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Larissa Nunes Girard (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, manteve parcialmente a glosa dos créditos apurados pela Recorrente atinente a (i) serviços adquiridos como insumo; (ii) crédito extemporâneo relativo aos bens e serviços utilizados como insumos e aos bens para revenda; (iii) aquisições não tributadas em operações tributadas à alíquota zero, com isenção, suspensão ou não alcançados pela contribuição; (iv) inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS na aquisição de energia elétrica; (v) frete nacional na importação e relativo a crédito extemporâneo; (vi) bens incorporados ao ativo imobilizado; e (vii) outras operações com direito a crédito, nos termos da ementa abaixo:

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

*Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017*

*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.*

**APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.**

*A apuração de crédito somente pode abranger operações relativas ao período de apuração, vedada a apropriação extemporânea. O aproveitamento de crédito relativo a período de competência pretérita deve ser precedido da revisão da apuração da contribuição do período a que pertence tal crédito.*

**ICMS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IN 404/204.**

*Nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, no regime de apuração não-cumulativa, o ICMS incidente na aquisição integrava o custo de aquisição do bem ou serviço. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS e de COFINS.*

**AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.**

*As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e COFINS, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem apurar créditos referentes às aquisições de bens de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, conforme ADI RFB nº 15/2007.*

Em sede recursal, a Recorrente, em síntese apertada, reproduz suas razões de defesa. Adicionalmente aos pedidos e fundamentos para reversão das glosas, pede o reconhecimento em seu favor da incidência da Taxa Selic, a incidir a partir o 361º do protocolo dos Pedidos de Ressarcimento.

Por determinação judicial, o processo foi incluído em pauta para julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, posto que a apresentado dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias. Contudo, conheço-o parcialmente, considerando que o pedido de reconhecimento em seu favor da incidência da Taxa Selic foi realizado apenas em sede recursal, tratando de matéria preclusa, a teor do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

Desta feita, conheço parcialmente do recurso voluntário interposto pela Recorrente.

No mérito, o cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que referido conceito já se encontra sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado pela sistemática repetitiva; na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral

da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, que deve ser observado pela Administração Pública – art. 19 da Lei 10.522/2002.

No presente caso, a glosa dos créditos apurados pela Recorrente se deu em relação aos seguintes itens (i) serviços adquiridos como insumo; (ii) crédito extemporâneo relativo aos bens e serviços utilizados como insumos e aos bens para revenda; (iii) aquisições não tributadas em operações tributadas à alíquota zero, com isenção, suspensão ou não alcançados pela contribuição; (iv) inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS na aquisição de energia elétrica; (v) frete nacional na importação e relativo a crédito extemporâneo; (vi) bens incorporados ao ativo imobilizado; e (vii) outras operações com direito a crédito.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados ao itens glosados pela fiscalização, considerando, para tanto, o objeto social da contribuinte contido no documento de fls. 454-467 que, resumidamente demonstra tratar-se de empresa que atua no comércio varejista de material elétrico, a instalação de máquinas e equipamentos industriais, instalação e manutenção elétrica, dentre outros, produzindo (i) transformadores; (ii) reatores; (iii) disjuntor de gás SF6; (iv) chave seccionadora; (v) capacitor; e (vi) subestação.

### ***1. Créditos extemporâneos retificações da Dacon e DCTF***

A autoridade fiscal glosou créditos que o manifestante havia aproveitado sob as rubricas bens e serviços utilizados como insumos e bens para revenda, de forma extemporânea. Pontuou ter verificado que tais aquisições foram realizadas em meses anteriores ao trimestre fiscalizado e que os artigos 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem apenas a apuração de crédito sobre o valor dos itens “adquiridos no mês”.

No entendimento da autoridade fiscal, o §1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 determina que os créditos no regime da não-cumulatividade devem ser apurados mensalmente, mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, condicionando o cálculo dos créditos aos respectivos períodos de apuração, para que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico da geração do crédito.

A empresa defende a validade dos créditos extemporâneos, por estar prevista na legislação a possibilidade de utilização de valores extemporâneos, art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. E que também teria cumprido o requisito previsto na legislação: respeitar o prazo de 5 (cinco) anos para utilização dos créditos (art. 1º do Decreto nº 20.910/1932).

Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Isto porque, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original e principalmente para que os saldos de créditos do Dacon dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, transcrevo o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 73, de 2012: *SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS*

*EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB n.º 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF n.º 3, de 2007, art. 2º; PN CST n.º 347, de 1970.*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS*

*EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB n.º 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF n.º 3, de 2007, art. 2º; PN CST n.º 347, de 1970.*

Outro não é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACON e DCTF, a saber:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.*

*O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem. (9303-009.738)*

*\*\*\**

*CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

*Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. (Acórdão 3403-.003.078)*

*\*\*\**

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

*Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização. (Acórdão 3403.002.717)*

Além dos julgados anteriormente citados, trago à baila o entendimento do i. Relator José Fernandes do Nascimento sobre o tema (PA n.º 19515.721557-2012-58), o qual adoto como fundamento de decidir:

*Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei n.º 10.833/2003.*

*A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:*

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

*[...]*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, **incorridos no mês**; (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.*

*[...]*

*§ 4º O crédito **não aproveitado** em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

*[...]*

*Art. 13. **O aproveitamento de crédito** na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. (grifos não originais)*

*O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).*

*E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.*

*Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.*

*Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:*

*Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.*

*§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou **efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.***

*[...]*

*§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, **alterando valores que tenham sido informados em DCTF,** deverá apresentar, também, DCTF retificadora.*

*[...] (grifos não originais)*

*Assim, na vigência do referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.*

*A propósito, cabe registrar que, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho<sup>1</sup>, que a “linha 06/31” do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do conteúdo da referida linha revela que ela destinava-se ao registro de “ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30”, em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E a expressão “créditos não contemplados”, obviamente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:*

**CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei n.º 10.833/2003, art. 51, § 3º)**

**Linha 06A/30 – Créditos Apurados**

*A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei n.º 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§ 3º do art. 51 da Lei n.º 10.833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei n.º 11.051, de 2004).*

**Linha 06A/31 – Ajustes Positivos de Créditos**

*Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito **não contemplados** na Linha 06A/30.*

**Linha 06A/32 – (-) Ajustes Negativos de Créditos**

*Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:*

*Com base nessas considerações, resta demonstrado que, somente quando definida a natureza, certeza e liquidez do saldo de crédito apurado em determinado período mensal cabe analisar as formas de aproveitamento previstas na legislação. Nesse sentido, dispõe o § 4º do art. 3º e o art. 13 que o saldo de crédito apurado em determinado mês pode ser aproveitado mediante dedução, ressarcimento ou compensação nos períodos mesais subsequentes, sem atualização monetária e incidência de juros. E desde que o aproveitamento ocorra dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado do dia seguinte ao mês de apuração do crédito, sob pena da extinção do direito de aproveitamento pela prescrição determinada no Decreto 20.910/1932.*

*No presente caso, além de não demonstrar/comprovar que os créditos extemporâneos não foram apropriados/utilizados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário por expressa determinação legal, a recorrente também não procedeu a retificação do Dacon, a que estava obrigada por expressa determinação do art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, vigente no período de apuração dos créditos em apreço.*

Nestes termos, improfícuo a discussão de que as linhas 06/30 e 06/31 do DACON e o “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFD-PIS/Cofins)”, contemplam hipótese de lançar outros créditos além dos contemporâneos, posto que, independente do campo contemplar hipótese de lançamento de crédito extemporâneo, seu aproveitamento exige a retificação das declarações anteriores e/ou a demonstração efetiva de não utilização do crédito pleiteado.

<sup>1</sup> A título de exemplo, cita-se os acórdãos n.ºs 3202-001.456 e 9303-004.562.

Portanto, considerando que não houve retificação do DICON, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa, independente dos bens e serviços se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento, é medida que se impõe.

**2. Aquisições não tributadas em operações tributadas à alíquota zero, com isenção, suspensão ou não alcançados pela contribuição**

A autoridade fiscal glosou créditos relativos a aquisições de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos cujas notas fiscais emitidas pelos fornecedores continham informação de operação de venda sem pagamento das contribuições. Destaca que para esses itens havia a informação de código de situação tributária (CST) das contribuições igual a 06 (alíquota zero), 07 (isenta), 08 (sem incidência), 09 (suspensão), 49 (outras saídas) ou 99 (outras operações), ou ainda, tinha seus valores de base de cálculo ou valores de PIS e COFINS igual a zero na NF-e. Pontua que os valores das aquisições de tais bens e serviços não dão direito a crédito, conforme inciso II do § 2º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

O Recorrente contesta tal glosa e alega que o inciso II do referido do § 2º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 estabelece que não dará direito a crédito unicamente a aquisição de bens que serão utilizados como insumo de produtos ou serviços que também não serão tributados (alíquota 0, isentos ou não alcançados pela contribuição). Afirma que quando a aquisição não sofrer a tributação, mas a saída da mercadoria que se utilizou aquele insumo for tributada, não restam dúvidas de que o crédito pode ser apropriado.

O interessado salienta, ainda, que parte dos valores foram glosados pela fiscalização sob a alegação de que “*seus valores de base de cálculo (BC) ou valores de PIS e COFINS igual a zero na NF-e*” sem se atentar que tais NF-e correspondem a aquisições de bens de empresas optantes pelo Simples Nacional e que nesses casos, não há destaque do recolhimento na Nota Fiscal, na medida em que o pagamento é feito de forma simplificada, que, por sua vez, não impede o creditamento de tais valores, nos termos do ADI RFB n.º 15/2007.

Por fim, o contribuinte acrescenta que a fiscalização deixou de reconhecer alguns valores cujas contribuições ao PIS/PASEP e à Cofins foram devidamente destacadas e exemplifica com a NF-e n.º 122445, que fora desconsiderada em razão do CST 99 – outras saídas, não obstante ter havido o destaque das contribuições.

Pois bem. Prescrevem os artigos 3º, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/2003:

**[Lei n.º 10.637/2002]**

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

*[...]*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865/2004)*

*[...]*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865/2004)*

*[...]*

**[Lei n.º 10.833/2003]**

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

[...]

§ 2.º *Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)*

[...]

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)*

[...]

Da leitura da primeira parte do texto do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003 (*da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*) vemos a norma refere-se a bens ou serviços que são objetos de uma operação ocorrida na etapa imediatamente anterior da cadeia econômica e que não foi alcançada pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Ou seja, o preceito normativo se refere a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram, para a primeira dessas pessoas (o fornecedor), receitas que não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, nessas situações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

Já a segunda parte daqueles dispositivos (*inclusive no caso de isenção, esse último [...] pela contribuição*) destaca que a isenção é uma dessas operações de fornecimento não sujeitas ao pagamento das contribuições e determina que, nos casos de aquisição de bens ou serviços cuja operação foi contemplada com isenção das contribuições (apenas neles), a regra geral de não apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica restrita às situações em que os bens ou serviços fornecidos sejam:

*a) revendidos (em qualquer hipótese); ou*

*b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com isenção dessas contribuições.*

Neste cenário, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins.

Em resumo, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas:

*a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições;*

*b) com isenção das contribuições e posteriormente:*

*b.1) revendidos; ou*

*b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeita ao pagamento das contribuições.*

No mais, reitero os argumentos explicitados pela DRJ para afastar o direito do contribuinte, a saber:

*Os incisos II dos § 2º dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/2003 foram inseridos pela Lei nº 10.865, de 2004, e trouxeram expressamente a vedação legal ao aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Embora tenham entrado em vigência apenas a partir de 01 de agosto de 2004, nos termos do art. 46 da Lei nº 10.865/04, apenas explicitaram a essência do regime não-cumulativo, qual seja, o desconto de crédito relativo ao tributo pago em operações subsequentes, desde que tenha ocorrido a incidência em etapa anterior.*

*À exceção das aquisições com isenção, que serão a seguir abordadas, já se pode concluir pela manutenção das glosas relativas às aquisições de bens e serviços utilizados como insumos e às aquisições de bens para revenda cuja entrada foi enquadrada pela autoridade fiscal a quo com alíquota zero, suspensão ou não alcançados pela contribuição (CST 06, 08, 09 e 49), nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

#### *Das aquisições com isenção do PIS e da COFINS*

*No que tange à isenção, o que os dispositivos em comento trouxeram foi a vedação ao aproveitamento de crédito do PIS e de COFINS em relação a aquisição de bem ou serviço isento cuja saída subsequente for revenda **ou** cujo item adquirido com isenção seja utilizado como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.*

*Em outras palavras, a aquisição de bem ou serviço isento do PIS e da COFINS somente dará direito a crédito ao adquirente quando este utilizar o bem/serviço como insumo em produtos cuja saída posterior for tributada (em alíquota diferente de 0%).*

*A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit da Receita Federal do Brasil pronunciou-se acerca do tema por meio da Solução de Consulta nº 227, de 12 de maio de 2017:*

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

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:*

*a) revendidos; ou*

*b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III.*

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:*

*a) revendidos; ou*

*b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.*

*(...)*

**Conclusão**

*15. Com base no exposto, responde-se à consulta afirmando-se que:*

*a) é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessas contribuições;*

*b) é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:*

*a) revendidos; ou*

*b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessas contribuições;*

*(...)*

*Resta saber, portanto, se houve glosas relativas a entradas de bens ou serviços utilizados como insumos adquiridas em operações beneficiadas pela isenção e vinculadas a saídas tributadas, visto que tais operações ensejariam o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, nos termos explanados pela SC Cosit n.º 227/2017.*

*Da análise do arquivo “02 – Bens Insumos”, aba “Glosado C100 – Nacional” e do arquivo “03 – Serviços Insumos”, aba “Glosado C100”, verifica-se que parte das glosas efetuadas pela autoridade fiscal a quo referem-se ao motivo “Aquisição sem pagamento das Contribuições: CST 07 – Isenção”. Isto porque tais documentos fiscais foram emitidos pelos fornecedores da contribuinte no Código da Situação Tributária Referente ao PIS/PASEP (CST-PIS) 07 – Operação Isenta da Contribuição e no Código da Situação Tributária Referente à COFINS (CST – COFINS) – Operação Isenta da Contribuição.*

*Todavia, a emissão do documento fiscal (NF-e) com o indicativo do CST 07 (isenção de PIS/COFINS) não é suficiente para que a operação seja de fato isenta das contribuições. Há que se verificar se há previsão legal de isenção para tais aquisições.*

No Portal Sped/EFD Contribuições, a “Tabela 4.3.14 – Tabela Operações com Isenção da Contribuição Social (CST 07) – Versão 1.0.3 – Atualizada em 26/02/2013”, disponível no sítio da internet <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1646>, constam as hipóteses de mercadorias e operações sujeitas à isenção do PIS e da COFINS. Da mesma forma, a IN RFB n.º 1.911/2019 consolida em seus artigos 22 e 23 as hipóteses de isenção para as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

Do cotejo entre as aquisições em comento, com o indicativo “CST 07” e as hipóteses de isenção previstas na “4.3.14 - Tabela Operações com Isenção da Contribuição Social (CST 07)” e nos artigos 22 e 23 da IN RFB n.º 1.911/2019, não se vislumbra enquadramento dessas aquisições em hipótese legal de isenção para as contribuições.

Face a todo o exposto, as glosas relativas às aquisições vinculadas às rubricas “bens para revenda” e de “bens e serviços utilizados como insumo”, com o indicativo de CST 07 – Isenção, devem ser integralmente mantidas.

### 3. *Serviços adquiridos como insumo*

Em relação ao tema tratado neste tópico, transcrevo o trecho da decisão recorrida:

#### *Documentos Apresentados relativos a Serviços*

A autoridade fiscal glosou créditos relativos a documentos fiscais lançados pelo contribuinte em “Serviços Utilizados como Insumos”, no Registro A100, não apresentados no curso da fiscalização.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, o contribuinte informa anexar à defesa todas as notas fiscais objeto desse motivo de glosa.

Verifica-se que os documentos aos quais se reporta o interessado foram anexados às fls. 873 a 917.

De início, registre-se que o conceito de insumos previsto no artigo 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser aquele fixado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170, sob o rito dos recursos repetitivos.

Para adoção, por parte da Receita Federal do Brasil, do conceito de insumo definido pelo STJ no julgamento de matéria submetida ao rito do recurso repetitivo, deve ser observado, atualmente, o disposto no art. 19, VI, “a”, cumulado com o artigo 19-A, III, da Lei n.º 10.522, de 2002, ambos com a redação dada pelo art. 13 da Lei n.º 13.874, de 2019. De acordo com o inciso III e § 1º do art. 19-A, as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculadas, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Assim, somente serão aplicadas decisões de modo desfavorável à Fazenda Nacional, quando houver julgamento pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, nos termos dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015 (correspondentes ao art. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil de 1973), com a conseqüente manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na forma determinada pela legislação. Nesse sentido, a PGFN editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

Com base na decisão proferida pelo STJ e considerando a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a Receita Federal elaborou o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, com a finalidade de apresentar as principais repercussões no âmbito da Receita Federal do Brasil decorrentes do

*Julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR.*

*Face ao exposto, no que tange ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS na modalidade insumos, balizado pela decisão do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, pela Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05 de 2018, depreende-se que o contribuinte não logrou êxito em comprovar o direito creditório em relação aos documentos foram apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade às fls. 873 a 917.*

*O quadro abaixo detalha a análise efetuada por esta instância julgadora relativamente aos documentos de fls. 873/917, em cotejo com as glosas constantes do arquivo da fiscalização “03 – Serviços Insumos”, aba “Glosa A100”, motivo de glosa “Nota Fiscal não apresentada”.*

DT_DOC	DESCR_ITEM	NUM_D DE	VL_BC_COFINS	VL_COFINS	Análise - Documento apresentada na Manif. Inconformidade	fl. e- process
06/04/17	CARGA/DESCARGA, MOBI/DESMOBILIZACAO	134	600,00	45,60	Serviços prestados de um caminhão munck para alstom ref. NF 88121/88122. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 876
17/04/17	SERVICO DE LOCACAO MAQUINAS/EQUIPAMENT	135	1.400,00	106,40	Aluguel de plataforma para Areia Branca/RN. Código 16.01 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças. Não informa qual a natureza do serviço de transporte. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 881
17/04/17	CARGA/DESCARGA, MOBI/DESMOBILIZACAO	136	3.600,00	275,60	Serviços prestados de um caminhão munckem Areia Branca/RN – SE Amazonas no dia 15/03/2017. 16.01/4930201 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 892
17/04/17	SERVICO DE LOCACAO MAQUINAS/EQUIPAMENT	137	2.250,00	171,01	Serviços de transporte da plataforma para Areia Branca/RN – SE Amazonas em 15/03/2017. 16.01/4930201 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 898
17/04/17	SERVICO DE LOCACAO MAQUINAS/EQUIPAMENT	138	2.250,00	171,01	Serviço de transporte de entrega da plataforma de Areia Branca/RN em 20/03/2017. 16.01/4930201 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 901
02/05/17	CARGA/DESCARGA, MOBI/DESMOBILIZACAO	140	400,00	30,40	Serviços prestados de um caminhão munck para alstom ref. NF 85562. 16.01/4930201 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 906
03/05/17	SERVICO DE INSTALACAO	95	4.435,00	338,58	Prestação de serviços de montagem de cabine elétrica. Projeto Linhares e Mascarenhas. Classificação do Serviço 7.02 – Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de const. civil, hidráulica e de obras semelhantes, incl. Sondagem. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 877
11/04/17	SERVICO DE EMPREITEIRA	160	433.829,45	32.971,04	Documento não apresentado.	
18/04/17	SERVICO DE CONSULTORIA	7	20.352,52	1.546,79	Serviço de consultoria em engenharia elétrica realizado a primeira quinzena de abril de 2017. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 873
03/04/17	SERVICO DE CONSULTORIA	20176	12.351,36	938,70	Serviço de consultoria em engenharia elétrica realizado na segunda quinzena de abril de 2017. Cód. Serviço Engenharia, exceto execução material de obra. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da interessada. Glosa mantida.	fl. 916

10/04/17	SERVICO DE MANUTENCPO	970	890,00	67,65	Prestação de serviços conforme PO 4500908694. Cod. Serviço 1.07 suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da Interessada. Glosa mantida.	fl. 909
20/04/17	SERVICO DE MANUTENCPO	974	4.900,00	372,40	Prestação de serviços conforme PO 4500909048. Cod. Serviço 1.07 Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da Interessada. Glosa mantida.	fl. 910
18/04/17	SERVICO DE ENSAIO	429	53.535,00	4.068,66	Prestação de serviço referente aos 30% iniciais da calibração dos sistemas de medição em alta tensão da Alstom Grid Itajubá-MG. Código de serviço: 2.01 / 721000000 – Pesquisa e Desenvolvimento Experimental em Ciências Físicas e Naturais. Nos termos do PN Cosit nº 5/2018, apenas os gastos com desenvolvimento "que efetivamente resulte em: a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem); b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros." são passíveis de enquadramento no conceito de insumo. Devido à falta de comprovação de enquadramento em tais requisitos, a glosa deve ser mantida.	fl. 908
03/04/17	SERVICO DE LOCAÇÃO MAQUINAS/EQUIPAMENT	24	27.253,00	2.071,23	Locação mensal de empilhadeira para movimentação Alstom Grid. Conforme SC Cosit nº 355/2017 não dá direito a crédito aluguel de empilhadeira. Glosa mantida.	fl. 875
03/04/17	SERVICO DE LOCAÇÃO MAQUINAS/EQUIPAMENT	25	7.462,35	567,14	Aluguel de empilhadeira, de empilhadeira. Conforme SC Cosit nº 355/2017 não dá direito a crédito aluguel de empilhadeira. Glosa mantida.	fl. 876
10/03/17	SERVICO DE LOCAÇÃO MAQUINAS/EQUIPAMENT	1173	298,75	22,71	Serviços Adicionais ao Contrato Alstom Grid Itajubá. HE 50%. No documento apresentado não consta descrição do serviço prestado. Assim, não é possível aferir se insere-se no conceito de insumo. Glosa mantida.	fl. 911
10/03/17	SERVICO DE LOCAÇÃO MAQUINAS/EQUIPAMENT	1174	209,13	15,89	Serviços Adicionais ao Contrato Alstom Grid Itajubá. HE 50%. No documento apresentado não consta descrição do serviço prestado. Assim, não é possível aferir se insere-se no conceito de insumo. Glosa mantida.	fl. 912
10/03/17	SERVICO DE LOCAÇÃO MAQUINAS/EQUIPAMENT	1175	687,13	52,22	Serviços Adicionais ao Contrato Alstom Grid Itajubá. HE 50%. No documento apresentado não consta descrição do serviço prestado. Assim, não é possível aferir se insere-se no conceito de insumo. Glosa mantida.	fl. 913
03/04/17	SERVICO DE LOCAÇÃO MAQUINAS/EQUIPAMENT	1176	35.509,00	2.698,68	Locação mensal de operadores para movimentação interna Alstom Grid Itajubá. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da Interessada. Glosa mantida.	fl. 914
02/05/17	SERVICO DE LOCAÇÃO MAQUINAS/EQUIPAMENT	1185	35.509,00	2.698,68	Locação mensal de operadores para movimentação interna Alstom Grid Itajubá. Conforme descrição dos serviços no documento apresentado, não é possível verificar se tratam-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo da Interessada. Glosa mantida.	fl. 915

Do que se extrai da decisão recorrida, é que dos documentos juntados pela Recorrente que, dizem respeito a NF's de Serviços, nenhum deles trouxe informações complementares capaz de demonstrar tratar-se de serviços utilizados como insumos no setor produtivo, tratando de descrições contidas em NF's insuficientes para respaldar o direito da contribuinte.

De fato, a tabela contida no voto, retrata a precariedade de informações contidas nas NF's que, embora especifique o tipo de serviço, não demonstram qual sua efetiva utilidade no processo produtivo da Recorrente. E no recurso voluntário, não houve demonstração item a item da utilização de cada serviço em seu processo produtivo. A guisa de exemplos, podemos realizar as seguintes indagações: Onde é empregado o serviço de um caminhão munck? Qual a utilidade da plataforma para Areia Branca, alugada pela Recorrente? O que são serviços de montagem de cabine elétrica e qual sua utilidade? Quais foram os serviços realizados de consultoria em engenharia elétrica, qual sua utilidade, trata-se de serviço da manutenção ou obra nova? Quais foram e onde foram executados os serviços de manutenção? Quais máquinas e equipamentos foram locadas e qual a sua utilidade? Nada foi apresentado pela Recorrente para respaldar seu direito.

Com efeito, não obstante a Recorrente tenha apresentado de modo geral seu processo produtivo, deixou de comprovar e explicitar a devida utilização de cada item em sua atividade produtiva, principalmente dos serviços indicados nas NF's, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

#### 4. Glosa de Frete

A DRJ manteve a glosa dos fretes relacionados aos créditos extemporâneos; frete nacional na importação de insumo; e do frete não relacionado à operação de venda.

Em relação ao crédito extemporâneo, utilizo os argumentos explicitados anteriormente, tópico “*Créditos extemporâneos retificações da Dacon e DCTF*”, para manter a glosa realizada pela fiscalização e confirmada pela decisão recorrida.

Já em relação ao frete nacional na importação de insumo, entendo que a glosa deve ser revertida, posto que os dispêndios da pessoa jurídica com fretes dos insumos importados do recinto alfandegário até o estabelecimento industrial são passíveis de creditamento.

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

No presente caso, os fretes internos são os fretes pagos a transportadoras nacionais, portanto, os dispêndios com fretes, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no território brasileiro, no transporte de insumos do ponto de entrada no território nacional até o estabelecimento da adquirente, enquadram-se na hipótese de custos de produção, pois que tais dispêndios integram o custo da produção que será finalizada no estabelecimento industrial, ou seja, integra-se tal custo no processo produtivo.

Assim, reverte-se a glosa em relação ao frete nacional de importação.

Por fim, foram glosados fretes para os quais a autoridade fiscal *a quo* verificou estarem vinculados a NF-e de saída emitidas pelo contribuinte relativas a outras operações: “remessa para demonstração” (CFOP 6912), “remessa de ativo imobilizado” (CFOP 6554/5554) ou “outra saída de mercadoria” (CFOP 5949/6949/7949).

A Recorrente argumenta que, embora não apresentem CFOP de venda, correspondem a operações vinculadas às operações de venda. Sustenta que tais operações correspondem a “remessas em garantia”, que ocorrem quando a mercadoria retorna para a empresa para que seja feito algum tipo de ajuste e, feito o conserto, é enviado novamente para o adquirente. Alega que o legislador, ao utilizar a expressão “operação de venda”, em vez de “venda”, objetivou conferir crédito do PIS e da COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias sempre que este transporte estivesse relacionado à atividade de venda, dos fretes que possibilitam a operação de venda como um todo.

Conforme exposto linhas atrás, a Recorrente atua no comércio varejista de material elétrico, a instalação de máquinas e equipamentos industriais, instalação e manutenção elétrica, esta última atividade justificaria os dispêndios com frete para remessa de produtos em garantia, passível, assim, de creditando, já que relacionado a prestação de serviços de manutenção.

Contudo, não restou demonstrado pela Recorrente a vinculação entre o serviço de manutenção realizado no produto vendido e o frete utilizado, impossibilitando, assim, a concessão do crédito pleiteado pelo contribuinte.

Ora, na medida em que o contribuinte alega que o serviço de manutenção/conserto é essencial a sua atividade, isso para justificar que o frete esta atrelado àquele serviço, tem que demonstrar/comprovar suas alegações, ainda mais quando o registro dos CFOP's são imprecisos.

Assim, mantem-se a glosa em relação ao frete não relacionado a operação de venda e dos créditos extemporâneos.

### **5. Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS na aquisição de energia elétrica**

A DRJ manteve parcialmente a glosa dos créditos apurados pela Recorrente nos seguintes termos:

*“Quanto à glosa relativa ao ICMS incidente na aquisição de energia elétrica, da análise dos documentos acostados às fls. 728 a 745, verifica-se que, em relação às Notas Fiscais apresentadas, o ICMS refere-se na realidade ao ICMS Substituição Tributária. Conforme esclarecido na Solução de Consulta Cosit n.º 106/2014, o ICMS ST não integra o custo de aquisição, mas sim, uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída do bem/serviço. Quanto às faturas de energia elétrica apresentadas (fls. 728, 730, 735, 741, ), não é possível verificar se tratam-se de ICMS normal ou do ICMS Substituição Tributária. Portanto, as glosas relativas ao ICMS/ICMS Substituição Tributária na aquisição de energia elétrica devem ser mantidas.”*

Por sua vez, alega a Recorrente que (i) o ICMS-ST como parcela do custo de aquisição está apto a gerar crédito das contribuintes do PIS e da COFINS, de acordo com o disposto no art. 3º, inciso I, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (ii) que não sendo o ICMS-ST tributo recuperável, compõem o custo de aquisição, de forma que devia ser incluído na base de cálculo de apuração do crédito das contribuições a ser descontado.

Este relator já se pronunciou desfavoravelmente ao posicionamento defendido pela Recorrente, nos autos do processo Administrativo 10480.720456/2014-00 (acórdão 3302-005.672. Assim, nos termos dos artigos 50, §1º, e 64, da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999<sup>2</sup>, adoto como fundamento de decidir e para afastar os argumentos, as razões apresentadas no referido acórdão, o que peço vênia para reproduzir:

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

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

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

<sup>2</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: (...)

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

\*\*\*

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

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

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

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

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

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

Não se pode olvidar que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas imposto devido pelo adquirente, que deveria recolher o referido imposto quando da saída da mercadoria, mas não o faz, porque o valor já fora recolhido pelo contribuinte substituto na operação anterior. Assim, o contribuinte não pode se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento, já que sobre o

faturamento, há pagamento de contribuição e não desconto de crédito, os quais incidem sobre custos, despesas ou encargos, conforme estabelecido no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

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

Solução de Consulta Cosit 106/2014

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.*

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

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

*Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; arts. 3º e 66 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86).*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE.*

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

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

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

Solução de Consulta Cosit 99041/2017:

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

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

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

[...]

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

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

[...].

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

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

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

*2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMSST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.*

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

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

*5. Recurso especial não provido.*

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

*Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98, que trata das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas, in verbis:*

*RIR/99*

*Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12).*

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

*Lei n. 9.718/98 Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória n.º 215835, de 2001)*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

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

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

*[...]*

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

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

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

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

*Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o*

*substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n n. 10.637/2002 e 10.833/2003. De observar que o princípio da não-cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.*

(...)

*Com efeito, o ICMS-ST, se fosse recolhido na sistemática normal, sem substituição, seria um tributo de ICMS devido na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído, ou seja, o valor correspondente representaria receita do substituído que seria tributada pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Assim, representaria DÉBITO de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e não CRÉDITO, como pretende o substituído.*

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

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

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

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

(...)

*§ 6º Para efeitos deste artigo:*

*I o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens; e*

*II o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, não integra o custo dos bens ou serviços.*

[...]

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

Em resumo, correta a decisão piso, devendo ser mantida nos exatos termos em que foi proferida.

#### **6. Crédito com base no valor de aquisição e encargos de depreciação**

De início, destaca-se que a decisão recorrida não reconheceu do crédito apurado pela Recorrente por total ausência de prova para comprovar a origem dos valores pleiteados; por

falta de apresentação de documentos solicitados pela unidade fiscalizadora; e por ausência de demonstração efetiva de que os bens se enquadram nos requisitos previstos na legislação, a saber:

*Dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado*

*Dos créditos calculados com base nos encargos de depreciação (natureza 09)*

*Os créditos calculados com base nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, no registro F120 da EFD-Contribuições, foram glosados pela autoridade fiscal a quo pela falta de apresentação de documentos comprobatórios do alegado direito.*

*Nada há a reparar quanto a tais glosas, visto que, mesmo intimado, o contribuinte não apresentou as informações solicitadas pela fiscalização para análise dos valores pleiteados sob esta rubrica.*

*Dos créditos calculados com base no valor de aquisição (natureza 10)*

*Quanto aos créditos pleiteados com base no valor de aquisição dos bens do ativo imobilizado, no registro F130 da EFD-Contribuições, foram glosados os seguintes valores/itens:*

*- R\$ 33.911,28 de base de cálculo do crédito, devido a título de ICMS, informado na NF-e, constante da planilha do contribuinte “06.2017”;*

*- R\$ 2.858,18 de base de cálculo do crédito, relativo aos bens importados informados na planilha do contribuinte “05.2017”, pela falta de apresentação de documentos comprobatórios;*

*- todos os valores constantes das planilhas do contribuinte “ITAJUBÁ 04 e 05.2017” e “CANOAS 04 e 05.2017”, pela falta de atendimento ao requisitado na intimação.*

*A glosa dos créditos do PIS e da COFINS relativa à parcela do ICMS na aquisição de bens do ativo imobilizado constante da planilha do contribuinte “06.2017” (créditos com desconto integral no mês de aquisição, junho/2017) deve ser estornada, com base nos motivos expostos no tópico “Da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”. Considerando-se que o ICMS integrou o custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado cujo crédito foi validado parcialmente, as glosas devem ser estornadas, conforme quadro abaixo:*

*(...)*

*Quanto às glosas relativas aos bens importados, constantes da planilha do contribuinte “05.2017”, devem ser mantidas, visto que não foram apresentados os documentos/informações solicitados pela fiscalização.*

*Por fim, no que tange às glosas oriundas as planilhas “ITAJUBÁ 04 e 05.2017” e “CANOAS 04 e 05.2017”, a contribuinte, em sede de Manifestação de Inconformidade, apresentou amostragem de notas fiscais de aquisição (doc. 04) e planilha suporte com a abertura da composição do crédito.*

*Todavia, a apresentação da planilha “DOC. 05” não contém todas as informações necessárias à análise do direito creditório pleiteado. No curso da fiscalização, o contribuinte foi intimado nos seguintes termos, por meio do “Termo de Intimação Fiscal n.º 01”:*

*13. Apresentar planilha em meio eletrônico discriminando os bens que compuseram a base de cálculo dos créditos de natureza 10 - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de*

*aquisição), declarada nas EFD-Contribuições mensais do período supracitado no Registro F130. A planilha deverá conter, pelo menos, as seguintes colunas: mês em que o valor foi apropriado nas EFD-Contribuições- Contribuições, CNPJ do fornecedor, razão social do fornecedor, número da nota fiscal de aquisição, dia da emissão da nota, número do item na nota, chave de acesso da nota fiscal eletrônica, código NCM do bem, descrição detalhada do bem, conta contábil de registro da operação, valor total da nota, valor do bem na nota, valor da base mensal para fins de crédito, número da parcela que está sendo apropriada, número total de parcelas a serem apropriadas, fundamentação legal que permitiu o creditamento com base no valor de aquisição. A planilha deverá ainda discriminar ainda os bens que são utilizados no processo produtivo da empresa, ou locados para terceiros, e aqueles que estão alocados nas demais atividades da empresa.*

*A planilha apresentada junto da Manifestação de Inconformidade não discrimina, a título de exemplo, o CNPJ do fornecedor, a chave de acesso de todas as notas fiscais, a NCM e descrição detalhada do bem, itens essenciais para que fosse averiguada a veracidade/adequação dos créditos calculados pelo contribuinte. Ademais, observe-se que os valores constantes das colunas relativas aos valores dos créditos de PIS e de COFINS constantes do arquivo apresentado no curso da fiscalização à fl. 758 (abas “ITAJUBA 04 e 05.2017” e “CANOAS 04 e 05.2017”) não conferem com os valores constantes da planilha apresentada como “DOC 05” (aba “Composição Ativo”) junto da Manifestação de Inconformidade.*

*Ademais, a simples juntada de diversas notas fiscais, sem a demonstração da relação entre os documentos apresentados, a planilha com a composição e informações do crédito e o valor do crédito apurado, não é suficiente para comprovar os valores que o manifestante alega ter direito.*

*Sobre o tema, transcrevo de trecho do voto do eminente Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que, no Acórdão 103-23.534 (de 13/08/2008), tratou da matéria com muita competência:*

*Nesse passo, é oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no direito tributário, Editora Noesis, 2005):*

*Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.*

*Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles. Uma nota fiscal, um contrato, uma página da escrituração contábil não são prova, mas sim elementos de prova. A prova corresponde à articulação lingüística que relacione os documentos apresentados com o objeto da refrega jurídica no sentido de confirmar o que se alega. Alegar genericamente e juntar papéis não é prova.*

*O equívoco entre os dois conceitos tem conduzido a muitas confusões e até mesmo a situações de completa indecidibilidade, levando o Conselho a anular indevidamente decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento.*

*Essa situação é absolutamente análoga à resolução de um quebra-cabeça. Ao adquirir uma caixa com um jogo de 5.000 peças, só terei certeza de haver, de fato, ali uma imagem repartida em pedaços, se os re-agrupar. Todavia, e se não for possível, com as peças disponíveis, montar a figura estampada na tampa da caixa? E se as peças corresponderem à outra imagem, ou pior, forem, por erro de fabricação, um amontoado de peças provindas de recortes parciais de diversas outras figuras? Deverei, para obter ressarcimento do valor pago, provar ao comerciante, que as*

*partes não formam um todo harmônico? Como é possível fazer essa demonstração? Mediante a apresentação de todas as possíveis combinações entre as peças?*

*Certamente não! O vendedor é que deve provar que elas podem ser reunidas de tal forma a constituir a figura retratada na caixa.*

*O mesmo se dá na juntada de documentos ao processo.*

*Não cabe à autoridade julgadora de primeiro grau, diante de um sem par de documentos apresentados na impugnação, demonstrar que cada um deles não possibilita comprovar o que a defesa alega. Isso seria o mesmo que comprovar que não existe possibilidade de montar as peças de um quebra-cabeça. No caso de os documentos não serem aptos a comprovar o alegado (no caso específico, existência das despesas e preciso valor), por mais que se esforçasse, a outra parte sempre poderia alegar genericamente que não foram analisados com "olhos de ver". Cabe à defesa constituir a prova pela precisa articulação dos elementos e não o contrário.*

*Em suma, provar não é juntar documentos; é articulá-los; e isso não foi realizado pelo manifestante.*

*Cabe mencionar que o art. 36 da Lei n.º 9.784/99 estabelece que "cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado". Portanto, a partir do acima aduzido, o ônus da prova de eventual direito creditório, bem como a demonstração de que tais bens enquadram-se nos requisitos previstos na legislação, caberia ao interessado.*

*O ônus da prova cabe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito (Código do Processo Civil – CPC, art. 373). E nos casos de apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins, é o contribuinte quem toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao aproveitamento do crédito. Em consequência, é seu o ônus de provar a existência e o quantum do crédito pretendido.*

*Assim, tendo em vista que o contribuinte não comprova os valores que pleiteia, cabe manter integralmente as glosas relativas aos créditos de PIS e COFINS relativos a "ITAJUBÁ 04 e 05.2017" e "CANOAS 04 e 05.2017".*

A Recorrente, por sua vez, contesta genericamente a *ratio decidendi*, deixando de atacar especificamente os fundamentos que embasaram a manutenção da glosa que, em síntese apertada, referem-se a ausência de provas para comprovar a origem do crédito. Não há, nas alegações recursais contestação efetiva quanto a falta de apresentação de documentos das glosas relativas aos bens importados; quanto ausência de informações necessárias a análise do crédito; quanto a informação descritiva de quais bens compuseram a conta de depreciação e qual a sua utilidade do processo produtivo.

Nestes termos, correta a decisão de piso.

#### **7. Outras operações com direito ao crédito**

A decisão recorrida manteve a glosa do Registro D100, por ter verificado que se referiam a fretes nacionais relativo ao transporte de mercadorias adquiridas no mercado externo, sem amparo legal para o creditamento; e do Registro F100 por total ausência de prova para comprovar a origem do crédito.

Em relação ao Registro D100, utilizo dos fundamentos anteriormente apresentado no tópico do frete interno, para reverter a glosa aqui discutido, dado tratar-se da mesma situação.

Já em relação a glosa do Registro F100, constatasse que a Recorrente não conseguiu refutou os fundamentos da decisão recorrida, razão pela qual deve ser mantida nos exatos termos abaixo:

*Ainda sob a rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito”, a autoridade fiscal assim manifestou-se acerca das glosas procedidas em relação às operações relacionadas no registro F100:*

*137. A fim de identificar então a natureza dessas outras operações relacionados no registro F100, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 01, em seu item 14, a apresentar planilha contendo diversas colunas relativas às notas/documentos fiscais de origem desses créditos e a base legal específica ou decisão judicial que permitiu o seu creditamento. Em resposta, o contribuinte apresentou o arquivo em Excel denominado “Item 14 - Outros Créditos.xlsx”, anexo a fls. 759, contendo planilha relacionando centenas de itens.*

*138. Entretanto, verifica-se que não foi informado para nenhum item da planilha a base legal específica ou decisão judicial que permitiu o seu creditamento em natureza diversa das outras já analisadas anteriormente (bens para revenda, bens utilizados como insumos, serviços insumos, energia elétrica, etc.). Dessa forma, não sendo prestada essa informação, imprescindível para a análise quanto a possibilidade de creditamento, os valores inseridos no Registro F100 sob natureza 13 foram integralmente glosados.*

*O contribuinte contesta tais glosas, alegando que o indeferimento por não ter sido apresentada a “base legal” evidencia excesso de formalismo, que não deve prevalecer no processo administrativo tributário. Defende que, por tratarem-se de bens essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo da manifestante, é legítimo o aproveitamento dos créditos, em observância ao conceito de insumos definido pelo STJ e adotado pela RFB no âmbito do Parecer Normativo n.º 5/2018, independente do registro em que foram contabilizados pela manifestante.*

*Não merecem acolhimento as razões apresentadas pelo contribuinte.*

*A fiscalização, por meio do “Termo de Intimação Fiscal n.º 1”, assim intimou o contribuinte:*

*14. Apresentar planilha em meio eletrônico com relação das operações que compuseram a base de cálculo dos créditos de natureza 13 - Outras Operações com Direito a Crédito, declarada no Registro F100, nas EFD-Contribuições mensais do período supracitado. A planilha deverá conter, pelo menos, as seguintes colunas: mês em que o valor foi apropriado na EFD-Contribuições, CNPJ do fornecedor, razão social do fornecedor, número da nota/documento fiscal, dia da emissão da nota/doc., número do item, chave de acesso da nota fiscal eletrônica, código CFOP da operação, código NCM do bem, descrição detalhada do bem, código e descrição da conta contábil analítica de registro da operação, valor total da nota, valor do item na nota, valor da base de cálculo do crédito e a base legal específica ou decisão judicial que permitiu o creditamento.*

*O arquivo apresentado pelo contribuinte à fl. 759 não contém as informações acima relacionadas. Destaque-se que, a título de exemplo, das 318 linhas com itens relacionados na planilha, apenas 17 contém a coluna “descrição produto” preenchida, sendo elas “locação de equipamentos” e “obras de marcenaria ou carpintaria p/” e apenas um item contém o número da respectiva “chave da nota fiscal eletrônica”. Todos os demais valores lançados na planilha não contém qualquer identificação do item/despesa.*

*As leis que regem a não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS elencam em seus artigos 3º o rol taxativo dos itens em relação aos quais o desconto de créditos é permitido. Ora, agiu corretamente a fiscalização ao glosar os valores lançados sob a rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito” contidas no Registro F100,*

*visto que os dados infimamente apresentados pelo contribuinte não foram suficientes para a análise do crédito pleiteado.*

*Afastam-se, portanto, as alegações de que a decisão foi baseada em excesso de formalismo. Pelo contrário, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a apresentar as informações/documentos necessários para análise da subsunção dos valores calculados pelo contribuinte às hipóteses legais de desconto de créditos da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins. Conforme já pontuado, o ônus da prova de eventual direito creditório, bem como a demonstração de que tais itens enquadram-se nos requisitos previstos na legislação, caberiam ao interessado.*

*Devem, portanto, ser mantidas as glosas.*

Diante do exposto, voto por conhecer de parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas em relação ao frete nacional de importação e do Registro D100 - fretes nacionais relativo ao transporte de mercadorias adquiridas no mercado externo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo