MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**13804.003656/2005-93**
ACÓRDÃO	3201-013.106 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, principalmente sua escrituração regular, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei no 10.833/2003, em seu art. 3o, § 2o , inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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

CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO.

DOCUMENTO VALIDADO

Os custos/despesas incorridos com aquisição de ferramentas de pequeno porte utilizadas na indústria metalúrgica podem enquadrar-se na definição de insumos desde que mediante argumentação devidamente provada.

COFINS REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SERVIÇO DE FRETE. ICMS RECOLHIDO PELO TOMADOR NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. INTEGRAÇÃO AO CUSTO DO SERVIÇO. DIREITO AO CRÉDITO.

Nos termos da legislação estadual aplicável, quando o tomador do serviço é responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de transporte realizada por transportadora estabelecida fora do Estado e não inscrita no cadastro de contribuintes local, o imposto recolhido na condição de substituto tributário passa a integrar o custo do serviço contratado. Na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os créditos são apurados sobre o valor do custo ou da despesa incorrida pelo contribuinte, o que abrange o montante total despendido na contratação do serviço, inclusive o ICMS suportado pelo tomador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, (i.1) para reverter as glosas cujos créditos foram admitidos pela fiscalização por meio da Informação Fiscal nº 2.691/2022 EQAUD3/PISCOFINS/DEVAT09/SRRF09/RFB, de 13/10/2022, fls. 1064/1080, e (i.2) para reconhecer o direito à inclusão do ICMS-ST recolhido pelo tomador no custo da prestação de frete, e, (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos relativos à aquisição de ferramentas, vencida a conselheira Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, que negava provimento nesse tópico.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

> 4. O caso submetido à apreciação desta DRJ versa sobre declaração de compensação apresentada pela empresa Perdigão Agroindustrial S/A (incorporada posteriormente por BRF — Brasil Foods S/A), com o objetivo de compensar débitos próprios com supostos créditos de Cofins oriundos de operações de exportação, os quais teria apurado em junho de 2005 pelo regime não cumulativo e com fundamento nº art. 6°, § 1°, da lei nº 10.833/2003.
>
> 5. A declaração citada foi apresentada em 30/08/2005, ocupando as fls. 1/2 dos autos.
>
> 6. Dada a complexidade da matéria e a necessidade de apurar a liquidez e certeza dos créditos informados pela requerente, a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT) da DERAT/SPO, em despacho de 22/0812007 (fls. 21/22), determinou o envio do processo à DEFIS/SP para a realização de auditoria fiscal.
>
> 7. As autoridades tributárias incumbidas da diligência elaboraram em 22/0712009 a informação fiscal anexa às fls. 35/37, na qual declaram em síntese que o sujeito passivo não apresentou a documentação mencionada no Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 25/30), reiterado pelo Termo de Reintimação constante nas fls. 32/33, o que as impediu de analisar os créditos reivindicados.
>
> 8. Retomando os autos à DERAT/SP, a DIORT emitiu em 04/11/2009 o Parecer Decisório anexo às fis. 38/41, no qual se exprime nos seguintes termos:
>
> "Diante do exposto, indefiro o pedido de restituição e, como conseqüência, não homologo as compensações constantes das declarações de compensação vinculadas aos processos em tela, pela falta de comprovação dos créditos pleiteados, nos termos da legislação tributária vigente."(fl. 41)9.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Intimado da decisão por via postal em 02/12/2009 (fls. 42 – v); a interessada apresentou em 30/12/2009 a manifestação de inconformidade anexa às fls. 46/64, cujo teor resumo a seguir, acompanhada de diversos documentos de (fls. 65/118).

Resumo I. Apresenta inicialmente um quadro demonstrativo na fl. 47, na qual expõe minuciosamente o conteúdo das declarações de compensação ora examinadas, informando a natureza dos débitos, bem como os respectivos valores, códigos e períodos de apuração.

II. Afirma que o "histórico do objeto" emitido pelos Correios e anexo à fl. 31 indica meramente a data de entrega do Termo de Início de Fiscalização, não contendo o aviso de recebimento com o nome e assinatura do recebedor. Acrescenta que o setor responsável da empresa não recebeu o aludido documento, o que a levou a solicitar aos Correios informações acerca do nome do recebedor no intuito de averiguar se teria havido extravio no interior de suas dependências.

III. Assevera que, ao receber o Termo de Reintimação, entrou em contato com os auditores fiscais por intermédio de seu patrono, a fim de obter cópia do Termo de Início de Fiscalização e solicitar prorrogação do prazo de 5 dias concedido para a entrega dos arquivos magnéticos, tendo em vista que o art. 2° da IN SRF n° 86/2001 lhe facultava prazo de 20 dias para cumprir tal exigência.

IV. Observando que, além de indeferir o pedido de prorrogação, os auditores fiscais não aceitaram os arquivos magnéticos que lhes foram apresentados após o decurso do prazo de 5 dias, assinala que o prazo de atendimento da segunda intimação também deveria ser de 20 dias, visto que, embora possuam discricionariedade para decidir se devem reintimar ou não o contribuinte, não podem as ditas autoridades fixar o prazo a ser cumprido, quando este se encontra previsto em diploma legal. Entende portanto que a fixação do referido prazo constitui ato vinculado, diferentemente do envio de nova intimação, a seu ver ato discricionário da autoridade administrativa.

V. Ressalta ademais ser desnecessária a verificação dos arquivos magnéticos pertinentes à contabilidade da empresa, alegando que, para atestar a existência e a validade dos créditos de Cofins apurados, bastaria analisar seus documentos fiscais, que sempre estiveram à disposição do Fisco, consistindo basicamente em DIPJ, DCTF, DACON, notas fiscais, livros de registro de entradas e saídas, etc.

VI. Salienta a impossibilidade de apresentar no exíguo prazo de 5 dias os documentos requisitados, em virtude de seu volume expressivo, o qual se deve à quantidade de informações solicitadas e de lançamentos correspondentes.

VII. No tocante ao item "6" do Termo de Início de Fiscalização, afirma que as notas fiscais de entrada e saída nele mencionadas sempre estiveram à disposição do Fisco e continuam a sua disposição.

VIII. Esclarece que os créditos de cofins pleiteados, como consta nº demonstrativo anexo à fl. 2, provêm de custos, despesas e encargos vinculados a receitas de

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> exportação e que os apurou na forma da lei n° 10.833/2003, declarandoos devidamente na DIPJ e no DACON.
>
> IX. Ressalta que as autoridades fiscais, além de não abordar nenhum aspecto relativo à inexistência do direito creditório ou do seu quantum, não comprovaram que ele seja ficto ou inventado.
>
> X. X. Voltando a mencionar o DACON, o demonstrativo de créditos de cotins anexo à fl. 2, a DCTF e a DIPJ, assinala que os auditores fiscais não lhes questionaram a veracidade ou validade.
>
> XI. Declara que, ao não apreciar os arquivos magnéticos, a DIPJ(fichas 24 e 25), o DACON, a DCTF, as notas fiscais de saída e de entrada e os livros fiscais, que sempre estiveram à disposição do Fisco, o autor do parecer decisório impugnado feriu os princípios da instrumentalidade processual e da verdade material.
>
> XII. Afirma haver juntado aos autos, no "Anexo 5", 1 CD e 1 DVD contendo os arquivos magnéticos solicitados (na verdade há apenas 1 DVD), assim como cópia física dos seguintes documentos: DACON, fichas 24 e 25 da DIPJ e demonstrativo do crédito da cofins ("Anexo 2").
>
> XIII. Finalmente, estribada em diversos julgados do Conselho de Contribuintes transcritos nas fls. 53/63, requer que — na linha desses precedentes e em nome do princípio da verdade material — este órgão judicante anule o presente processo a partir do despacho decisório e determine que a autoridade a quo analise o pedido de restituição à luz dos documentos e arquivos magnéticos trazidos aos autos, "deferindose, por conseguinte, o pedido de restituição e homologandose as compensações declaradas vinculadas ao presente processo" (fl. 64).

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/SPI n.º 1625.466, de 27/05/2010 (fls. 284 e ss.), assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
>
> Ano calendário: 2005
>
> DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.
>
> A falta de comprovação do crédito informado não permite a homologação das compensações declaradas.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário, por meio do qual, depois de relatar os fatos, basicamente repisa os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade.

Em 25 de janeiro de 2016, vieram os autos para análise desta Turma, que em composição diversa, resolveu converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, nos termos da Resolução n° 3201-000.574, fls. 520/525:

> Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.
>
> O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.
>
> O litígio versa sobre pedido de compensação de débito próprio com crédito da Cofins apurada sob o regime não cumulativo oriundo de operações de exportação de mercadorias para o exterior.
>
> Indeferido o pleito e mantida a decisão pela instância a quo, a Recorrente comparece a este Colegiado Administrativo alegando, preliminarmente, a nulidade do Despacho Decisório, ao fundamento de cerceamento ao seu direito de defesa.
>
> Argumenta que, através do Termo de Início de Ação Fiscal de fls.
>
> 28/33, teria sido intimada a apresentar, no prazo de 5 (cinco) dias, uma série de documentos e arquivos magnéticos referentes a compensações de débitos seus com créditos de PIS/Cofins, solicitação que, no entanto, sustenta jamais ter chegado ao seu conhecimento, embora conste nos autos extrato dos Correios indicando que a entrega se deu em 17/04/2009 (fl. 34). Posteriormente, em 29/05/2009, foi reintimada a apresentar, também no prazo de 5 (cinco) dias, os documentos e arquivos antes solicitados (Termo de Reintimação de fls.
>
> 35/36), que foi recebido em 24/06/2009, conforme cópia do Aviso de Recebimento AR de fls. 37.
>
> Assevera que, em face do exíguo prazo para a apresentação dos documentos e arquivos magnéticos, o que estaria em desacordo com o disposto no art. 2° da Instrução Normativa – IN SRF n° 86, de 2001, solicitou a dilação de prazo à fiscalização, pedido que, todavia, foi indeferido, "não tendo sido aceita a apresentação de qualquer documento à fiscalização após 29 de junho de 2009 (5 dias após o recebimento do Termo de Reintimação)".
>
> Em seguida, a unidade de origem prolatou a sua decisão, negando, por falta de comprovação do crédito vindicado, o pedido formulado pela Recorrente.
>
> Pois bem.
>
> De início, verificamos existir uma irregularidade na intimação que teria ocorrido por meio do primeiro Termo de Início de Ação Fiscal:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

não há nos autos prova de que tenha sido recebido no endereço cadastral da Recorrente, uma vez que não anexado aos autos o AR correspondente, mas apenas informação unilateral, extraída do site dos Correios, de que a entrega teria ocorrido em 17/04/2009.

A lei processual, contudo, exige a prova do recebimento, vale dizer, a assinatura do recebedor, que não necessariamente precisa ser o representante legal do contribuinte, sendo perfeitamente válida a intimação mesmo que o AR tenha sido firmado por membro de sua família ou pelo porteiro do prédio onde mora ou onde funciona o seu estabelecimento. É o que estabelece o art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pelo Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997:

Art. 23. Farseá a intimação: (...) II por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;" (g.n.)Considerar, tal como considerou a decisão recorrida, que o simples histórico da entrega do AR, extraído do sítio eletrônico dos Correios, constituiria documento oficial dotado de fé pública, demandando, para que se o infirme, prova em contrário, significa exigir da Recorrente apresentar prova negativa do fato da intimação, algo absolutamente impossível de ser realizado.

Ante o exposto, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, a fim de que a unidade de origem anexe aos autos cópia do AR correspondente à primeira intimação cuja data de realização consta do extrato dos Correios de fl. 34.

Ao término do procedimento, devem os autos retornar a este Colegiado para julgamento.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

Retornou da unidade de origem com o TERMO DE INÍCIO E INFORMAÇÃO FISCAL da DELEX/SÃO PAULO/SP (fls. 540/543), em cumprimento à diligência determinada pela Turma, com as informações:

3. Da Diligência.

3.1 Cabe observar que, na época da análise das declarações de compensação, já havíamos solicitado a 2ª via do AR (Aviso de Recebimento) que comprovava a ciência da empresa do Termo de Início do Procedimento Fiscal. Ocorre que os correios não encaminharam a 2ª via do AR.

3.2 Após programação das diligências fiscais tratadas aqui nesta Informação Fiscal, em consulta ao site dos correios, verificamos que as informações sobre postagem de objetos somente ficam disponíveis nº site no prazo máximo de 180 dias após a data da postagem.

3.3 Após essa constatação, deslocamonos até o Centro de Distribuição responsável pela entrega do Termo de Início à empresa Perdigão Agroindustrial,

DOCUMENTO VALIDADO

> qual seja, CDE/Correios Jaguaré, em São Paulo/SP, com objetivo de solicitar cópia do livro (dos correios) em que constariam as informações do responsável pelo recebimento da correspondência. Entretanto, fomos informados que os arquivos físicos dos Correios somente guardavam documentos no prazo máximo de 5 anos, e que tal livro já estaria destruído, em razão de se tratar de documento de 2009. Por outro lado, fomos orientados a encaminhar ofício à Genco – Gerência de Encomendas da Diretoria São Paulo Metropolitana dos Correios, que é setor dos correios responsável por manter informações sobre as encomendas.
>
> 3.4 Como resposta ao Ofício encaminhado, a Genco apresentou as informações necessárias para darmos cumprimento à requisição do CARF, a qual (Genco), apesar de não apresentar a 2ª via do AR, informou que o Sr. Josué Mendes da Silva é quem havia recebido a correspondência (Termo de Início) cujo AR é o de nº SX604609249BR.
>
> 3.5 Diante disso, esta fiscalização entende que está comprovado, com base em documento oficial dos correios que reproduz fé pública , que a empresa recebeu o Termo de Início de Ação Fiscal que trata de todos os processos de compensação aqui já citados.
>
> 4. Dos Documentos Anexados 4.1 Anexamos os seguintes documentos à presente Informação Fiscal:
>
> a) Cópia do Ofício 101/2016 – RFB/Delex encaminhado aos Correios(GENCO).
>
> b) Cópia do Ofício 8449/2016 – GENCO/SPM – GMRO01/ DEOPE/VIENC encaminhado à RFB.
>
> 4.2 Os documentos acima serão encaminhados juntamente com esta Informação Fiscal à empresa Brasil Foods S/A, para que se manifeste acerca do teor do resultado da diligência, se assim entender.
>
> 5. Conclusão Nestes termos, proponho seja encaminhada esta Informação Fiscal para a 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, para as providências cabíveis, após cientificar a empresa para apresentar manifestação sobre esta Informação Fiscal, nos termos do artigo 44, da Lei 9.784, de 29/01/1999, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência desta Informação Fiscal e dos documentos que seguem anexos, juntando tal manifestação aos processos 13804.003656/200593, 13804.003655/200549, 13804.008887/200411, 13804.003167/200531 e 13804.000472/200571, via eCAC(de preferência) ou protocolando na Av. Celso Garcia, nº 3.580, 5º andar, São Paulo SP, aos cuidados deste auditor fiscal, caso a empresa a apresente.(grifado no original)

A interessada foi cientificada e se manifesta (fls. 548/560) quanto ao relatório na Informação Fiscal, que em síntese aduz:

a. Resta evidenciada a nulidade do procedimento de fiscalização em razão da intimação revelarse inválida e irregular;

b. Não fora cumprida a determinação deste CARF para anexar cópia do AR, com a comprovação da entrega do objeto (Termo de Início de Ação Fiscal);

c. A fiscalização da RFB tivera oportunidade para sanar o vício da intimação, contudo sem fazêla;

d. O Ofício expedido por setor dos Correios não supre a ausência de comprovação do recebimento da regular intimação no domicílio tributário eleito pelo contribuinte, como preceitua o inciso II, do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972;

e. A conclusão é que jamais ocorrera sua intimação no Termo de Início de Ação Fiscal lavrado em 14/04/2009;

f. A jurisprudência do CARF é pacífica em afirmar a necessidade da comprovação da intimação mediante a apresentação do AR assinado e datado (cita acórdãos) ;

Finaliza suas razões com o pedido de reconhecimento de nulidade de todos os atos processuais posteriores à irregular intimação do Termo de Início de Ação Fiscal.

Em 25 de janeiro de 2017, vieram os autos para análise desta Turma, que em composição diversa, por meio da Resolução CARF n° 3201-000.771, resolveu converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, nos mesmos termos da Resolução nº 3201000.645, para a análise dos documentos "a" a "i", antes mencionados, dando-se às partes o prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma única vez por igual, para a manifestação ao relatório de diligência.

Em 1° /02/2019 a fiscalização manifesta-se nos autos por meio da Informação Fiscal de fls. 677/678, informa que os autos retornarão ao CARF para que, a par das modificações da legislação informadas, decorrentes de julgamento do STJ, determine quais os critérios a observar para esclarecer as possíveis dúvidas remanescentes do colegiado.

Em 21 de maio de 2019, retornaram os autos para análise da Turma, que resolveu por meio da Resolução CARF n° 3201- 002.097 converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

> Pontua-se inicialmente que a Resolução nº 3201000.771 que determinou a realização de diligência pela Unidade de Origem teve por fundamento a inexistência de qualquer análise fiscal em relação ao pleito creditório da contribuinte. Assim, não há que se falar em determinar critérios a observar no esclarecimento de possíveis dúvidas remanescentes do Colegiado.
>
> A determinação do Colegiado foi no sentido de que se analise o pedido de ressarcimento em face do conjunto probatório apresentado e ao final emita Relatório conclusivo acerca do direito aos créditos pleiteados com ciência à contribuinte à Procuradoria.
>
> Entende se a pertinência dos questionamentos em razão de substancial alteração na análise de direito creditório com fulcro nas INs 247/2002 e 404/2002, outrora

DOCUMENTO VALIDADO

> vinculante à Autoridade Fiscal. Todavia, entendo que os critérios a serem observados na definição ou delimitação dos insumos cujos dispêndios geram créditos da não cumulatividade das Contribuições foram delineados e exaustivamente abordados na Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e mormente no Parecer Cosit nº 05/2019.
>
> Por fim, para dar cumprimento ao que se determinou na Resolução nº 3201000.771 ratifica-se integralmente o que nela constou, observando ainda que, a critério da Autoridade Fiscal, o contribuinte poderá ser intimado a apresentar a relação dos créditos pretendidos de forma que viabilize Diligência e Julgamento objetivos e eficientes.

A fiscalização promoveu o atendimento a esta Resolução e analisou todos os arquivos e documentos à luz do entendimento de insumo estabelecido pelo julgamento do Resp 1.221.170/PR e Parecer Cosit nº 05/2018 nos termos das fls. 1064/1080, chegando-se a seguinte conclusão:

> 24. Assim, apurados os créditos e mantidos os débitos informados no Dacon, restaria saldo devedor de Cofins gerado no período de junho de 2005 no valor de R$ 632.559,45, não sendo confirmado sequer o valor utilizado para desconto no mês, que não pode ser lançado em decorrência do art. 173 da Lei 5.172/66. Restam não homologadas as declarações de compensação de folhas 3 e 4, nada restando para utilização na declaração de compensação do processo 13804.004251/2005-72, folhas 2 e 5, que deverá ter a parcela do débito com utilização do crédito originário deste processo não homologada.
>
> 25. Desta forma, dê-se ciência desta Informação Fiscal e de seus anexos em cumprimento à Resolução nº 3201-000.771 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 630 e seguintes), ratificada pela Resolução nº 3201002.097 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 682 e seguintes) à recorrente e à Procuradoria da Fazenda Nacional, facultando-se prazo de 30 dias, prorrogável uma única vez por igual, para manifestação e posterior devolução do processo ao CARF para prosseguimento do julgamento.

A Recorrente manifesta-se nos autos as fls. 1087/1120, requer seja afastado parcialmente a Informação Fiscal proferida pela Autoridade Administrativa, reconhecendo-se integralmente o direito creditório por ela pleiteado.

Após a manifestação, retornaram os autos para análise desta Turma e tendo em vista considerando que o Conselheiro Relator, Paulo Roberto Duarte Moreira, não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, os autos foram a mim redistribuídos.

É o Relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

1. Das preliminares

1.1 Do julgamento em conjunto

Não merece acolhida o pleito da Recorrente para que o presente processo seja julgado em conjunto com os demais autos decorrentes do MPF mencionado, uma vez que estes autos se encontram suficientemente instruídos e em condições de imediato julgamento.

Cumpre registrar que, em sessões anteriores, outros julgadores determinaram a conversão do feito em diligência ao constatarem a necessidade de complementação da instrução processual. Em decorrência dessas determinações, a fiscalização procedeu à reanálise detida da documentação constante dos autos, promovendo o exame, cotejo e verificação dos elementos probatórios apresentados, além de oportunizar prazo para manifestação do contribuinte.

Assim, tendo sido sanadas as pendências anteriormente identificadas e estando o processo devidamente instruído, entendo que o feito se encontra apto para julgamento nesta instância. Por essas razões, rejeito o pedido de julgamento conjunto com os demais processos.

1.2 Da Inexistência de Nulidade

Correta a decisão proferida pela DRJ ao rejeitar a alegação de nulidade do procedimento fiscal, uma vez que a fiscalização foi conduzida por autoridade competente e não se verificou qualquer hipótese de preterição do direito de defesa do contribuinte.

É certo que, em tese, poderia ser cogitada a análise de eventual nulidade da decisão da DRJ caso se constatasse que a instância de origem limitou-se a concluir pela insuficiência probatória sem enfrentar, de forma direta, a documentação apresentada na manifestação de inconformidade. Todavia, tal circunstância não se mostra suficiente para justificar a decretação de nulidade no caso concreto.

Isso porque o processo administrativo fiscal rege-se, entre outros, pelos princípios da eficiência e da verdade material, os quais orientaram a condução do feito, notadamente diante das diversas diligências realizadas ao longo da instrução processual.

DOCUMENTO VALIDADO

Cumpre ainda destacar que a unidade de origem procedeu à análise da documentação apresentada pelo contribuinte relativa aos insumos, já à luz da orientação firmada no julgamento do REsp 1.221.170/PR e do Parecer Cosit nº 5/2018.

Dessa forma, com fundamento no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, e considerando, ainda, a reversão de diversas glosas já promovida no Relatório Fiscal, bem como as conclusões alcançadas no exame do mérito do presente processo, entendo estar o feito em plenas condições de julgamento por esta instância, não se mostrando necessária a decretação de nulidade da decisão proferida pela DRJ.

1.3 Violações Principiológicas.

Trata-se de um posicionamento uníssono nesta Egrégia Corte, até mesmo em razão da Súmula CARF nº 02, no sentido de não se conhecer de matérias que versem sobre inconstitucionalidade de lei ou violações principiológicas.

Neste aspecto a Súmula nº 2 do CARF não deixa margem de dúvidas:

> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não se conhece do recurso no tocante a este tópico

2. Mérito

Inicialmente, no que toca ao retorno da Resolução nº 3201-002.097, tem-se de forma resumida que a Autoridade Fiscal, por meio da Informação Fiscal nº 2.691/2022 EQAUD3/PISCOFINS/DEVAT09/SRRF09/RFB, de 13/10/2022**,** fls. 1064/1080**,** reverteu diversas glosas efetuadas, reconhecendo parcialmente créditos adicionais de Cofins, os quais reduziram o saldo devedor do tributo reapurado em junho de 2005 para R$ 632.559,45.

Dito isto. Em relação a possível reversão das glosas remanescentes e contestadas pela Recorrente necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

> Lei nº 10.833/2003
>
> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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 nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)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 nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx
Lei nº 10.637/2002

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> **VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;**
>
> VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
>
> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
>
> XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.
>
> § 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 nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)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 nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.
>
> § 2º Não dará direito a crédito o valor:
>
> I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:
>
> I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
>
> II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
>
> III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.
>
> (destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

> "Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela

DOCUMENTO VALIDADO

> Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.
>
> Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.
>
> **Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.**
>
> Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:
>
> a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
>
> a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";
>
> a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";
>
> b) 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, seja":
>
> b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";
>
> b.2) "por imposição legal".
>
> Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II."

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Dessa maneira, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando atuar a Recorrente no ramo alimentício, especificamente nos segmentos de: (i) embutidos; (ii) pratos prontos; (iii) substitutos de carnes; (iv) vegetais; (v) sobremesas; (vi) frios; (vii) congelados; (viii) margarinas; (ix) manteiga; (x) requeijão; (xi) comemorativos; (xii) in natura; (xiii) pet; e (xiv) ingredientes, passo a analisar as glosas remanescentes.

2.1 Glosas de Créditos Relativos às Despesas Incorridas sobre Bens Sujeitos à Alíquota Zero (Linhas 02 e 12 da Ficha 12 do DACON)

Não merece acolhida a alegação da Recorrente no sentido de que as aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero ensejariam o direito à apropriação de créditos da COFINS, sob o argumento de que tais operações permaneceriam juridicamente tributadas, sendo apenas reduzida a alíquota a zero. Tampouco procede a tentativa de equiparação dessa hipótese ao regime de isenção para fins de reconhecimento do crédito.

A leitura do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003 é clara ao vedar a constituição de créditos relativamente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive nas hipóteses em que tais bens ou serviços sejam revendidos ou empregados como insumos em operações submetidas à alíquota zero, isentas ou não alcançadas pela contribuição.

Diante dessa vedação expressa, conclui-se que as aquisições em questão não geram direito a crédito, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

2.2 Glosas de Créditos Relativos às Despesas Incorridas com Ferramentas (Linha 02 da Ficha 12 do DACON)

A fiscalização entendeu pela manutenção da glosa sob o fundamento de que o Parecer Cosit nº 05/2018 tenha estabelecido a exclusão deste item do conceito de insumo. De um lado, sob a literalidade da redação de alguns tópicos do referido parecer, há referência neste sentido. Todavia a jurisprudência é pacífica no sentido da possibilidade de seu creditamento, desde que a relevância e a essencialidade seja não só externada pelo contribuinte como também devidamente comprovada através de documentos hábeis de ordem fiscal e contábil.

De modo a reforçar o posicionamento de reversão da presente glosa, cita-se excelente voto proferido pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho nos autos do Processo nº 10783.901132/2017-09, Acórdão nº 3302-010.614:

> Para esta difícil atividade exegética, este Relator balizou-se no entendimento esposado pelo Ilustríssimo Conselheiro Rodrigo Possas ao analisar processo envolvendo ferramentas na agroindústria, ocasião na qual admitiu a essencialidade e relevância das ferramentas e revertendo a glosa (acórdão 9303-009.735, proferido em 11.11.2019).
>
> Efetivamente as ferramentas utilizadas na indústria também foram objeto de Soluções de Consulta, merecendo destaque as de n. 87/2012, 88/2012, 335/2009, 28/2009 e 90/2011.

Neste sentido dou provimento.

2.3 Glosas de Créditos Relativos às Despesas Incorridas com Energia Elétrica – Taxa de Iluminação Pública (Linha 04 da Ficha 12 do DACON)

DOCUMENTO VALIDADO

Não merece prosperar a pretensão da Recorrente de apropriar créditos de PIS e COFINS relativamente aos valores pagos a título de taxa de iluminação pública. Com efeito, embora o ordenamento jurídico autorize a apropriação de créditos vinculados ao consumo de energia elétrica, nos termos do art. 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003 e do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/2002, tal autorização restringe-se às despesas efetivamente relacionadas ao consumo de energia elétrica pela pessoa jurídica.

A taxa de iluminação pública, por sua vez, constitui exação destinada ao custeio do serviço de iluminação pública e não se confunde com o fornecimento de energia elétrica consumida pelo contribuinte. Assim, por não se enquadrar nas hipóteses legalmente previstas para geração de créditos no regime não cumulativo, correta a manutenção da glosa efetuada pela fiscalização.

2.4 Glosas de Créditos Relativos às Despesas Incorridas com Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas (Linha 05 da Ficha 12 do DACON) e de Contraprestação de Arrendamento Mercantil (Linha 08 da Ficha 12 do DACON)

A glosa ora examinada não decorre de vedação legal à apropriação dos créditos, mas da ausência de comprovação adequada por parte do contribuinte, a quem incumbe o ônus de demonstrar a efetiva ocorrência das despesas que pretende considerar para fins de creditamento. Com efeito, embora haja previsão normativa que, em tese, autorize a apropriação dos créditos, compete à Recorrente instruir os autos com elementos probatórios idôneos capazes de evidenciar a realização dos dispêndios e sua vinculação com as hipóteses legalmente admitidas.

No caso concreto, contudo, não foram apresentados documentos suficientes que permitam aferir, de forma segura, a efetiva realização dos gastos com aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas e de contraprestação de arrendamento mercantil e sua adequação às exigências da legislação de regência.

Diante dessa insuficiência probatória, impõe-se a manutenção da glosa, por ausência de demonstração documental apta a sustentar o direito creditório pleiteado.

2.5 Glosas de Créditos Relativos às Despesas Incorridas com Aluguéis de Máquinas e Equipamentos de Pessoas Jurídicas (Linhas 03 e 06 da Ficha 12 do DACON)

A pretensão de reversão da glosa não merece prosperar. Os créditos pleiteados decorrem de dispêndios com locação de automóveis, os quais não se enquadram na hipótese de creditamento prevista no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, que se refere especificamente a máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa. Veículos locados, ainda que empregados em atividades operacionais ou de apoio logístico, não se qualificam como máquinas ou equipamentos para os fins da referida norma, razão pela qual não se revela juridicamente

DOCUMENTO VALIDADO

possível a apropriação de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins com fundamento nesse dispositivo.

Tal entendimento encontra-se, ademais, consolidado na Súmula CARF nº 190, a saber:

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

Já especificamente a locação de máquinas de força hidráulica, constantes da linha 06, novamente a manutenção da glosa decorre não de vedação legal mas, sim, de falta de comprovação por parte do contribuinte, ônus este que lhe é inerente em processos de apuração de créditos.

Há previsão legal. Mas por outro lado cabe ao recorrente trazer aos autos a demonstração efetiva destes gastos. E tal fato não ocorreu no presente caso, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa por falta de demonstração documental.

2.6 Demais Bens e Serviços Glosados

O recorrente dedicou-se de forma genérica a este período. Eis a transcrição do tópico:

> 129. Quanto aos demais bens glosados, listados na planilha "GLOSAS JUNHO 2005" e não tratados especificamente na presente Manifestação, a Requerente informa que eles são essenciais e contribuem para o seu processo produtivo, razão pela qual devem ser considerados insumos, nos termos do item III.1.

Talvez em razão do próprio relatório fiscal ter se aprofundado na documentação apresentada pelo contribuinte em relação ao período de apuração em epígrafe, inclusive por força das Resoluções já mencionadas no relatório deste voto.

Todas as rubricas apresentadas pelo recorrente foram devidamente analisadas não só no relatório, mas neste próprio voto. Basta ver os itens a seguir do próprio relatório fiscal.

Portanto, nada há de se alterar na decisão recorrida por força deste tópico.

Portanto, nego provimento.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

2.7 Da Glosa Relativa ao ICMS do Frete Substituição Tributária

Acerca da manutenção da glosa assim se manifestou a fiscalização na Informação Fiscal nº 2.691/2022 EQAUD3/PISCOFINS/DEVAT09/SRRF09/RFB, de 13/10/2022:

> Uma vez que os livros Registro de Entradas estão presentes e as listagens de documentos fiscais são compatíveis com estes livros, a apresentação de cópias de documentos fiscais em quantidade menor do que a solicitada não implica em desconsideração de todos os documentos listados, apenas dos documentos fiscais não apresentados. Saliente-se ainda que, no conjunto dos 14 processos do mesmo MPF original que estão em diligência neste momento, centenas de documentos fiscais foram apresentados. Com relação ao crédito de COFINS sobre o ICMS DO FRETE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, a contribuinte informa (resposta ao item 5 da Intimação Fiscal nº 168/2021 EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB, fl. 743) que creditou COFINS sobre a diferença de ICMS exigida principalmente pelo estado de São Paulo dos transportadores não inscritos como contribuintes do ICMS naquele estado. Nesta situação, o tomador do serviço, no caso a contribuinte, é considerado substituto tributário e arca com o valor do ICMS relativo àquele estado. Para fins de creditamento da COFINS, emitiu nota fiscal com o valor total do serviço prestado e do ICMS destacado, usando como base de cálculo do crédito da COFINS. A contribuinte creditou COFINS tendo base de cálculo o valor de R$ 132.620,31 e informou, entre outros, na resposta ao item 4 da Intimação Fiscal nº 168/2021 EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB. É fato que a contribuinte, como substituta tributária do transportador substituído, antecipou o recolhimento do tributo devido pela transportadora. Embora não se configure exatamente o mesmo caso, a Solução de Consulta nº 73 - SRRF04/Disit, de 08/10/2012, cita que "ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. O ICMS recolhido em regime de substituição tributária não compõe a base de cálculo dos créditos da apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelo contribuinte substituído." Como base legal para esta conclusão cita a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, I; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 3º, II; Parecer CST nº 77, de 1986. Da mesma forma, a Solução de Consulta nº 106 – Cosit, de 11/04/2014, cita, em sua ementa, que "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." Entende-se que a situação possa ser considerada controversa, mas não se deve admitir o creditamento neste caso, não tendo sido localizada jurisprudência vinculante.

Assiste razão à Recorrente quanto à reversão da glosa relativa ao ICMS incidente sobre o frete recolhido na condição de substituta tributária. Consta dos autos que, à luz do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo então vigente, incumbia ao tomador do serviço — no caso, a própria Recorrente — efetuar o recolhimento do imposto devido na prestação de serviço de transporte realizada por transportadora estabelecida fora do Estado de São Paulo e não inscrita no cadastro de contribuintes paulista. Nessas circunstâncias, embora o imposto seja juridicamente devido pelo prestador do serviço, a legislação estadual transferia ao tomador a responsabilidade pelo seu recolhimento, o que foi efetivamente reconhecido pela própria Fiscalização.

Dessa forma, o ICMS recolhido pela Recorrente, em razão da substituição tributária, integra o custo do serviço de transporte por ela contratado. Na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os créditos são apurados sobre o valor do custo ou da despesa incorrida pelo contribuinte, abrangendo, portanto, o montante integral despendido na contratação do serviço.

Assim, considerando que o ICMS recolhido pelo tomador compõe o custo da prestação de frete, mostra-se legítimo o seu cômputo na base de cálculo dos créditos, nos termos do art. 3º, II e IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Por conseguinte, impõe-se a reversão da glosa nesse particular.

2.8 Do Saldo de Crédito do Mês Anterior

Melhor sorte não assiste ao recorrente sobre este tema. O relatório fiscal foi extremamente claro na análise do referido tema. Eis a sua constatação:

> 22. Não foi considerado o saldo de períodos anteriores porque, conforme Dacon do mês de junho, ficha 17B (fl. 373), a linha 14. Saldo de Créditos do Mês Anterior exibe saldo menor do que a linha 21. Saldo de Crédito do Mês – Exportação acrescida da utilização em dcomp nos processos 13804.003167/2005-31 (crédito de abril de 2005) e 13804.0003168/2005-86 (crédito de maio de 2005), ambos levados a protocolo em 30/06/2005 e que, na data de protocolo, totalizavam os R$ 5.000.000,00 informados na linha 15. (-) Créditos Compensados no Mês, evidenciando que não foi utilizado saldo de períodos anteriores para desconto. Além disso, os créditos de períodos anteriores em tela se referem a créditos vinculados a receitas de exportação e são objeto de processos específicos, tendo sido consumidos totalmente até o mês de janeiro de 2006, onde a ficha 28B – Saldo de Créditos Não Utilizados até 31/12/2005 informa apenas crédito de dezembro de 2005. Desta forma, fica evidenciado que todo o crédito de período anterior teve utilização pela contribuinte e não estava disponível para utilização diversa da realizada pela contribuinte.

Portanto, nego provimento.

DOCUMENTO VALIDADO

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares arguidas e no mérito dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para:

I. reverter as glosas cujos créditos foram admitidos pela fiscalização por meio da Informação Fiscal nº 2.691/2022 EQAUD3/PISCOFINS/DEVAT09/SRRF09/RFB, de 13/10/2022, fls. 1064/1080;

II. reverter as glosas relativas à aquisição de ferramentas;

III. gastos com ICMS do Frete Substituição Tributária no período apurado neste processo.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

DOCUMENTO VALIDADO