



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.730479/2014-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.246 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2021
Recorrente PRINCIPAL CONSTRUÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

PIS/Cofins. créditos. Construção Civil.

As receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil permanecem tributadas no regime cumulativo, não havendo falar de créditos quando da apuração das correspondentes contribuições (PIS/Cofins) devidas.

Homologação Tácita. Saldos de Créditos. Inaplicabilidade

Não há previsão legal de homologação tácita de crédito apurado pelo sujeito passivo, devendo ser mantida pela contribuinte a documentação pertinente para comprovação da liquidez e certeza dos valores que se alega ter direito ao aproveitamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

PIS/Cofins. créditos. Construção Civil.

As receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil permanecem tributadas no regime cumulativo, não havendo falar de créditos quando da apuração das correspondentes contribuições (PIS/Cofins) devidas.

Homologação Tácita. Saldos de Créditos. Inaplicabilidade

Não há previsão legal de homologação tácita de crédito apurado pelo sujeito passivo, devendo ser mantida pela contribuinte a documentação pertinente para comprovação da liquidez e certeza dos valores que se alega ter direito ao aproveitamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente/Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 1161 e ss) interposto contra decisão exarada pela 6ª Turma da DRJ/BHE, mediante Acórdão nº 02-81.379, de 12/04/18 (fls. 1133 e ss), que considerou improcedente a Impugnação (fls. 1090 e ss) contraposta a Auto de Infração (fls. 1037 e ss), que constituiu crédito tributário a título de PIS e Cofins, com multa e juros, decorrente de insuficiência de recolhimento.

I - Do Auto de Infração e Da Impugnação

O relatório no acórdão de 1º grau, por sintetizar bem o contencioso, será parcialmente reproduzido abaixo:

(...)

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1072/1081), a autoridade lançadora realizou glosa dos créditos calculados sobre os valores registrados na conta 3.2.1101.03.0030 (combustíveis) que haviam sido descontados no cálculo dessas contribuições, entendendo que se referem a mercadorias sujeitas ao regime monofásico de apuração do PIS/Cofins, conforme art. 9º, incisos I e II, da IN SRF nº 594/2005, não havendo direito ao crédito na aquisição desse produto pela empresa.

Também foram glosados os créditos calculados sobre os valores registrados nas contas 5.1.11.01.02.0001 (Materiais Aplicados), 5.1.11.01.02.0003 (Combustíveis), 5.1.11.01.02.0005 (Frete e Carretos), 5.1.11.01.02.0030 (Combustíveis) e 5.1.11.01.02.0033 (Aluguéis de Equip.) referentes a custos incorridos com obras de construção civil (OBRA 063 - HOSP. DR ARNALDO PIZZUTI e OBRA 064 - SESI DF), sob o entendimento de que, de acordo com os arts. 10, inciso XX, e 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003, as receitas obtidas nessa atividade estavam sujeitas, até 31 de dezembro de 2015, ao regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins (Lei nº 9.718/98), não havendo cálculo de créditos nessa sistemática; portanto incabível a pretensão da empresa. Foi lembrado que o fundamento referido no parágrafo anterior também vale para as quantias registradas na conta 5.1.11.01.02.0030 (combustíveis) objeto de glosa nesse item.

Foi ressaltado que, na escrita comercial, os valores registrados nas contas mencionadas no parágrafo anterior não foram computados na apuração do resultado do período, tendo sido transferidos para o passivo, no subgrupo custos diferidos, e que, além disso, não foi comprovada a realização da “OBRA 063 - HOSP. DR ARNALDO PIZZUTI”.

I.2 – Glosa de saldo de créditos de períodos anteriores

Foram glosadas sobras de créditos de referentes aos anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008, aproveitadas pela contribuinte no período fiscalizado.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, na resposta apresentada por Principal Construções não há indicação da prestação de serviços ou dos bens fabricados nos quais os custos/despesas supostamente geradores de créditos que foram utilizados, o que impossibilitou a análise por parte do Fisco quanto ao direito pleiteado. Nem mesmo as planilhas referentes ao ano-calendário 2008 entregues pela empresa possuem esses dados.

No decorrer da fiscalização a empresa alegou que não apresentou as informações de 2005 a 2007 devido ao longo prazo decorrido entre a apuração dos créditos e a intimação, conforme determinação nesse sentido constante no parágrafo único do art. 195 do CTN.

II – Da impugnação

Cientificado da autuação pela via postal em 08/12/2014, a interessada apresentou impugnação do lançamento em 06/01/2015 (fls. 1091/1108), sob alegações e fundamentações sintetizadas a seguir:

II.1 – Improcedência da glosa dos créditos advindos de aquisições de combustíveis e daqueles destinados à construção civil

Transcreve os arts. 1º ao 3º da Lei nº 10.833/2003 e o § 12 do art. 195 da Constituição Federal, e alega que não procede a glosa dos créditos, sob o argumento de que a lei deverá se adequar à norma constitucional, sendo que, no caso presente, as proposições na lei ordinária que confrontem o comando constitucional são inválidas.

Entende que a restrição à não-cumulatividade diz respeito apenas aos “setores da atividade econômica”. A Constituição não permitiu que o legislador restringisse a não-cumulatividade, apenas conferiu competência para implementar o sistema no patamar legislativo, sem contudo ampliar ou definir o conceito posto na Carta.

Aduz que os conceitos e as regras delineados para o IPI e o ICMS não são supedâneo primordial para a alimentação do novel sistema, especificamente aplicável à Cofins e ao PIS.

O conceito de insumo afasta-se da noção de matéria-prima, e busca elementos informadores junto ao conceito de receita, muito mais abrangente. Ou seja: matéria prima também é insumo, para fins de creditamento de PIS e Cofins, mas não somente ela; devem ser vislumbrados todos os custos e as despesas incorridos para a geração da receita que, no momento seguinte, será onerada pela Cofins.

Conclui seu raciocínio: Assim, sendo certo que os combustíveis trazem o peso da tributação de PIS e Cofins embutidos em si, e que o sistema não cumulativo intenta equacionar esse ônus excessivo, não há fundamento jurídico válido pra a glosa promovida nos presentes autos.

Quanto à glosa de valores que teriam sido aplicados em obras de construção civil, pugna pela insubsistência da autuação.

Na formalização do lançamento do IRPJ e reflexos, foi utilizado como fundamento para tributar omissões de receitas exatamente uma suposta não comprovação das origens dos depósitos contabilizados como oriundos das obras no hospital Arnaldo Pizzuti, sendo que, de forma paradoxal, a contabilização sob a rubrica “OBRA 063 – HOSP. DR ARNALDO PIZZUTI” é tida como plena e suficiente para caracterizar o eventual enquadramento da atividade da impugnante na hipótese do inciso XX, art. 10, da Lei nº 10.833/2003 (apuração cumulativa).

Questiona: se não restou comprovada a realização da obra, como seria esse mesmo fator (realizar obra de construção civil) hábil a invalidar a apuração promovida pelo regime de apuração não cumulativa?

Requer que, caso mantido o entendimento pelo não enquadramento no regime não cumulativo, seja determinada a retificação de ofício das alíquotas, passando para 3,65% do regime cumulativo, evitando que a contribuinte seja remetida às vias da repetição do indébito.

II.2 – Homologação tácita quanto aos créditos apurados em períodos anteriores a 5 anos

A autoridade fiscal pretendeu alcançar a revisão da apuração de créditos de PIS e Cofins efetivada pela contribuinte há mais de 5 anos.

A alteração dos termos em que as receitas foram contabilizadas, declaradas e tributadas, bem como a glosa das despesas e custos, encontra limitação temporal no art. 150, § 4º do CTN. Pelos elementos demandados, o ente tributário pretendeu iniciar o procedimento de homologação de competências havidas 6, 7, 8 e até 9 anos.

Conclui pela impossibilidade de glosa da apuração de créditos surgidos entre 2005 e 2008, mais de 5 anos antes da intimação do lançamento, que se deu em dezembro de 2014, caracterizando a homologação tácita do procedimento formalizado e declarado pelo sujeito passivo, e aguarda o cancelamento também desse item dos Autos de Infração.

(...)

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Colegiado de 1º grau manteve o lançamento, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade. E, no mérito, argumentou, entre outros que:

2 - Da pugnação pela improcedência da glosa dos créditos advindos de aquisições de combustíveis e daqueles destinados à construção civil

No que tange às glosas referentes à primeira parte desse item, elas foram efetuadas pelo autuante sob o fundamento de que não há direito ao crédito na aquisição de mercadorias registradas na conta 3.2.1101.03.0030 (combustíveis), por se tratar de deduções não permitidas pela legislação referente à apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas.

Conforme já relatado, a autuada alegou que o conceito de insumo afasta-se da noção de matéria-prima, e busca elementos informadores junto ao conceito de receita, muito mais abrangente. Ou seja: matéria-prima também é insumo, para fins de creditamento de PIS e Cofins, mas não somente ela; devem ser vislumbrados todos os custos e as despesas incorridos para a geração da receita que, no momento seguinte, será onerada pela Cofins, concluindo: *Assim, sendo certo que os combustíveis trazem o peso da tributação de PIS e Cofins embutidos em si, e que o sistema não cumulativo intenta equacionar esse ônus excessivo, não há fundamento jurídico válido para a glosa promovida nos presentes autos.*

A fundamentação para o lançamento que foi feita no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1072/1081) tem o teor reproduzido a seguir:

(...)

Referente a essas glosas, o lançamento foi embasado no inciso II, § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004, c/c os incisos I e II, art. 9º, da Instrução Normativa SRF nº 594/2005, que dispõem sobre a cobrança concentrada do PIS/Cofins.

Os mencionados dispositivos assim prescrevem:

Os mencionados dispositivos assim prescrevem:

(...)

De acordo com esse inciso II, do art. 9º da Instrução Normativa SRF 594, de 2005, transcrito acima, aplica-se ao distribuidor ou comerciante varejista a alíquota de 0% (zero por cento) na determinação do valor da Contribuição para o PIS e da Cofins nos casos dos produtos a que se referem às alíneas “a” a “c” do inciso I desse mesmo artigo (gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; GLP, derivado de petróleo ou de gás natural).

Nessas hipóteses, a tributação se dá no contribuinte produtor ou importador com a aplicação de alíquota concentrada, dispensando o recolhimento nas etapas seguintes (aplicação da alíquota de 0% pelo distribuidor ou varejista).

Conforme disposto no II, § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não dará direito a crédito 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.

Assim, não dará direito a crédito a aquisição de combustível cuja tributação se dá de forma concentrada no fabricante ou importador, uma vez que os demais elos da cadeia (distribuidor e comerciante varejista) são tributados à alíquota zero. A exceção a esta regra ocorre quando o combustível é adquirido para utilização como insumo no processo produtivo ou na prestação de serviços, conforme se verifica na ementa da Solução de Consulta nº 496, de 27 de setembro de 2017, que tratou do tema na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, *verbis*:

(...)

Como se vê, no caso em que os bens adquiridos tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica em etapa anterior da cadeia econômica, o crédito só será possível se os bens forem adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo.

Conforme contrato social (fls. 11 a 178), a autuada tem por objeto a exploração de diversas atividades, dentre as quais podemos destacar: compra, venda, permuta e locação de imóveis; incorporação imobiliária; indústria da construção civil, serviços afins e correlatos.

Pela natureza do objeto social da Impugnante, não há como relacionar o combustível adquirido aos serviços por ela prestados, de forma que devem ser mantidas as glosas referentes aos valores registrados na conta 3.2.11.01.03.0030 – *Combustíveis e lubrificantes*.

No que diz respeito ao tópico da pugnação pela improcedência da glosa daqueles créditos destinados à construção civil, a autuada diz que houve contradição com os fundamentos para o lançamento do IRPJ e reflexos sobre omissão de receitas pela não comprovação das origens dos depósitos.

Alega que, apesar de não ter sido comprovada a realização das obras no hospital Arnaldo Pizzuti, a contabilização sob a rubrica “OBRA 063 – HOSP. DR ARNALDO

PIZZUTI” foi tida como plena e suficiente para caracterizar o enquadramento da atividade na hipótese da apuração cumulativa, invalidando a apuração não cumulativa.

Segundo a impugnante, a incongruência fica mais evidente quando se lê no Termo de Verificação Fiscal:

Além disso, a contribuinte não comprovou a realização da “OBRA 063 - HOSP. DR ARNALDO PIZZUTI”, pois deixou de apresentar ao Fisco o contrato celebrado para a realização do negócio, apesar das várias intimações realizadas com objetivo de obter o documento...

Entretanto, essa transcrição contempla apenas parte da justificativa para as glosas referentes a esse tópico, que tem o teor a seguir (fls. 1076 e 1077):

(...)

Este processo cuida apenas da Contribuição para o PIS e da Cofins, mas tendo a impugnante feito menção ao lançamento do IRPJ e reflexos, houve por bem mencionar a fundamentação constante no Termo de Verificação Fiscal no processo nº 10166.740477/2014-89, no que se refere à infração apurada no item “Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada”, onde o autuante relatou o seguinte:

(...)

No que se refere a lançamento do IRPJ sobre omissões de receitas pela não comprovação da origem dos depósitos, a exigência é formalizada quando não há documentação idônea e hábil para identificação e classificação contábil da correspondente receita recebida por meio de crédito/depósito em conta bancária. Não sendo possível classificar a origem da receita, o lançamento é feito com enquadramento na previsão legal de omissões de receitas pela não comprovação da origem dos depósitos.

Exatamente por não ser possível estabelecer vinculação das receitas não comprovadas com as receitas de obras escrituradas sujeitas à apuração cumulativa, por não ter sido apresentada documentação à época do lançamento em análise, tampouco por ocasião da impugnação, não existe a contradição alegada na glosa dos créditos das contribuições referentes aos dispêndios destinados à construção civil.

Conforme justificativas para o lançamento da Contribuição para o PIS e da Cofins reproduzidas acima, as glosas dos créditos foram efetuadas com base na escrita comercial da fiscalizada, por meio da qual o Auditor-Fiscal identificou que os dispêndios se referiam à receita sujeita à apuração cumulativa das contribuições.

A legislação veda o aproveitamento de crédito de aquisições na apuração cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, de acordo com os §§ 7º, arts. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que têm disposição nesse sentido:

(...)

Não tendo sido infirmado pela impugnante que os valores glosados são referentes a receitas submetidas à apuração das contribuições pela sistemática cumulativa conforme registrado na contabilidade da empresa, o lançamento referente a esse tópico deve ser mantido.

Ainda em relação a esse tópico, foi apresentado na peça de impugnação requerimento para, caso mantida a glosa, que fosse determinada a retificação de ofício das alíquotas, passando para 3,65% do regime cumulativo, para evitar que a contribuinte fosse remetido às vias da repetição do indébito.

Entretanto, não se constata que tenha sido demonstrado que houve apuração de Contribuição para o PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa sobre base de

cálculo que seria de apuração cumulativa. Mas, se fosse o caso, não é competência da Delegacia de Julgamento apreciar pedido de restituição/compensação.

Se, eventualmente, couber direito à contribuinte, o pleito relativo à restituição ou compensação de tributo deve seguir os trâmites conforme legislação pertinente e orientações constantes no *site* na Receita Federal do Brasil.

De competência regimental da Delegacia da Receita Federal da jurisdição da contribuinte para análise, somente em caso de indeferimento caberá à DRJ o exame de eventual manifestação de inconformidade.

3 – Da alegada homologação tácita quanto aos créditos apurados em períodos anteriores a 5 anos

No que diz respeito às glosas efetuadas referentes aos créditos supostamente apurados em períodos anteriores, para os quais não foi apresentada prova que sustentasse os valores apurados, a impugnante invoca o disposto no art. 150, § 4º do CTN, reproduzido a seguir, alegando homologação tácita por ter expirado o prazo de 5 anos por ocasião da intimação para apresentação da documentação comprobatória referente à apuração de 2005 a 2008:

(...)

A limitação temporal a que se refere o dispositivo invocado pela impugnante, § 4º, art. 150, CTN, reproduzido acima, se refere ao crédito tributário autolancado.

Transcorrido esse prazo o Fisco fica impossibilitado de efetuar eventual lançamento de diferença de tributo nos períodos alcançados pela decadência.

Portanto, com base no art. 150 do CTN não é possível acatar o entendimento apresentado pela impugnante.

Conforme ficou consignado no Termo de Verificação Fiscal, a glosa foi efetuada por não ter a contribuinte apresentado a documentação comprobatória referente aos saldos dos créditos de períodos anteriores que foram informados na planilha de apuração que forneceu à fiscalização (fl. 179).

Quando a situação posta se refere a créditos de PIS/Cofins é atribuição do sujeito passivo a demonstração da efetiva existência do seu direito, ou seja, é dele o ônus da prova do seu direito creditório, de modo que caberia ao contribuinte apresentar a documentação comprobatória relativa aos créditos que afirma possuir.

No caso concreto, a glosa foi efetuada porque a autuada não apresentou documentação hábil para comprovação dos créditos.

Consoante disposto no art. 264 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, a pessoa jurídica deve manter a documentação referente às suas operações enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes:

(...)

Portanto, não tendo sido apresentada documentação comprobatória do seu suposto direito, a glosa dos créditos deve ser mantida.

III – Do Recurso Voluntário

A contribuinte, devidamente cientificada, recorreu da decisão de primeiro grau, recuperando algumas razões expedidas quando de sua impugnação, argumentando em relação aos seguintes pontos:

1. Conceito de insumo com base na essencialidade.
2. Homologação Tácita de créditos apurados em períodos anteriores a 5 anos

Ao final pede pela improcedência do autos de infração, uma vez que:

- (a) demonstrado o direito creditório dos insumos utilizados na consecução dos serviços realizados pela Recorrente sob a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS;
- (b) demonstrada a impossibilidade de glosa dos créditos apurados há mais de 05 anos da intimação do lançamento, nos termos do artigo 150. § 4º do CTN.

Voto

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

Depreende-se do relatório acima que o auto de infração decorreu de glosa de créditos concernentes às contribuições (PIS/Cofins), apurados no âmbito do regime não-cumulativo, no período de janeiro a dezembro de 2010, relativos a: (1) combustíveis e (2) a períodos anteriores.

A recorrente entende que os combustíveis são *extremamente necessários ao processo produtivo dos serviços por ela prestados*, alegando que a Fiscalização não poderia revisar apuração de créditos efetivada pelo contribuinte há mais de cinco anos.

Houve também glosa de créditos referentes a custos incorridos com obras de construção civil (contas: OBRA 063 - HOSP. DR ARNALDO PIZZUTI e OBRA 064 - SESI DF), contudo, não houve contestação específica, no recurso voluntário, quanto a este ponto. Preclusa, portanto, a matéria.

No TVF (fls. 1072 e ss), a Autoridade Fiscal glosou o item combustíveis com base no seguinte argumento, reproduzido na íntegra:

As mercadorias registradas nessa conta (fls. 489 a 491) estão sujeitas ao regime monofásico de apuração do PIS/Cofins, conforme art. 9º, incisos I e II, da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005. Nessa sistemática, a alíquota é concentrada no setor que produziu ou importou o produto, sendo desoneradas as etapas subseqüentes de comercialização.

Por isso, no caso da empresa fiscalizada, não há direito ao crédito na aquisição dos insumos em questão, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, motivo pelo

qual realizamos a glosa dos valores que haviam sido descontados no cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

A argumentação da recorrente, quanto ao combustível, restringe-se a discorrer sobre o conceito de insumo na forma em que foi interpretada pela jurisprudência do STJ, que exarou decisão no âmbito dos recursos repetitivos, fixando no tema 779 que *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”*.

Porém, a decisão recorrida, longe de discrepar de tal conceito, apontou a particularidade de cobrança concentrada do PIS/Cofins; incidindo no caso o inciso II, § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004; e de que, no caso, não se tratava (o combustível) de insumo:

Assim, não dará direito a crédito a aquisição de combustível cuja **tributação se dá de forma concentrada** no fabricante ou importador, uma vez que os demais elos da cadeia (distribuidor e comerciante varejista) são tributados à alíquota zero. **A exceção a esta regra ocorre quando o combustível é adquirido para utilização como insumo no processo produtivo ou na prestação de serviços**, conforme se verifica na ementa da Solução de Consulta nº 496, de 27 de setembro de 2017, que tratou do tema na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, *verbis*:

(...)

Como se vê, no caso em que os bens adquiridos tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica em etapa anterior da cadeia econômica, **o crédito só será possível se os bens forem adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo**.

Conforme contrato social (fls. 11 a 178), a autuada tem por objeto a exploração de diversas atividades, dentre as quais podemos destacar: **compra, venda, permuta e locação de imóveis; incorporação imobiliária; indústria da construção civil, serviços afins e correlatos**.

Pela natureza do objeto social da Impugnante, não há como relacionar o combustível adquirido aos serviços por ela prestados, de forma que devem ser mantidas as glosas referentes aos valores registrados na conta 3.2.11.01.03.0030 – *Combustíveis e lubrificantes*.

A Recorrente alega que o combustível é insumo para a indústria de construção civil objeto de seu contrato social.

15. Tenta a D. Autoridade alegar que não constitui do objeto social da empresa **relação com aquisição de combustível capaz de o tornar insumo para consecução de seus serviços**.

16. Entretanto, como **os próprios autos constatarem, a Recorrente realiza serviços de construção civil, sendo atestado pela discussão acerca da "Obra 063 - Hosp. DR. Arnaldo Pizzuti"**, sendo como atividade plena e suficiente para caracterizar sua essencialidade na consecução de seus serviços.

17. Nesse sentido, **os combustíveis utilizados no processo fabril, destaca-se explicação de que independente de qual seja, ele é utilizado para caminhões de transporte dos produtos utilizados na construção civil, não havendo como negar**

que são insumos extremamente necessários ao processo produtivo dos serviços exercidos pela Recorrente.

Contudo, a atividade de construção civil permaneceu, e permanece, **no regime cumulativo** a teor do que dispõe o artigo 10, inciso XX, da Lei nº 10.833/03, para a Cofins, e também em normas equivalentes para o PIS:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

~~XX as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

~~XX as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008; (Redação dada pela Lei nº 11.434, de 2006)~~

~~XX as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Medida Provisória nº 451, de 2008).~~

~~XX as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).~~

~~XX as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015; (Redação dada pela Lei nº 12.375, de 2010)~~

~~XX as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, incorridas até o ano de 2019, inclusive; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)~~

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) (Vigência)

Portanto, por permanecer no regime cumulativo – *o auto refere-se ao ano calendário de 2010* -, não há falar de créditos em relação a tal atividade.

E, nesta mesma linha, as glosas de créditos - *apurados no âmbito da construção civil sobre valores registrados nas contas 5.1.11.01.02.0001 (Materiais Aplicados), 5.1.11.01.02.0003 (Combustíveis), 5.1.11.01.02.0005 (Frete e Carretos), 5.1.11.01.02.0030 (Combustíveis) e 5.1.11.01.02.0033 (Aluguéis de Equip.)* – são consideradas justificadas.

A Autoridade Fiscal já havia apontado o fato de a atividade de construção civil permanecer no regime cumulativo como óbice à pretensão do crédito:

A partir dos esclarecimentos prestados ao Fisco e das informações constantes da escrita comercial (fls. 218 a 225; 493 a 532), identificamos que os valores controlados nos títulos contábeis em questão são referentes a custos incorridos com obras de construção civil (OBRA 063 - HOSP. DR ARNALDO PIZZUTI e OBRA 064 - SESI DF).

De acordo com os arts. 10, inciso XX, e 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003, as receitas obtidas na execução de tal atividade estão sujeitas, até 31 de dezembro de 2015, ao regime cumulativo de apuração da contribuição para o PIS e da Cofins, cuja matriz legal é a Lei nº 9.718/98.

Nessa sistemática, não há cálculo de créditos, razão pela qual é incabível a pretensão da empresa.

A Recorrente, neste passo, caso mantido este entendimento, requer a redução das alíquotas para 3,65% (PIS/Cofins):

Outrossim, na trilha da argumentação eventual, acaso mantida a frágil medida de retirar os créditos da empresa, pelo suposto não enquadramento no regime não cumulativo, **requer seja também determinada a retificação de ofício das alíquotas, passando para os 3,65% do regime cumulativo.**

Porém, não se trata de receitas incluídas na base de cálculo, mas de créditos glosados, assim, não há o que se retificar de ofício quanto às alíquotas.

Quanto aos créditos de períodos anteriores, a recorrente restringe-se a argumentar que houve homologação tácita quanto aos créditos apurados em períodos anteriores a 5 anos, baseando-se no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A Fiscalização havia apontado não ter sido demonstrado a causa de créditos dos períodos de 2005 a 2008, no que pese ter sido a Empresa intimada a esclarecer de que atividades se tratavam as despesas correspondentes, *verbis*:

No Termo de Intimação nº 4 (fls. 308 a 311), **solicitamos à empresa a demonstração dos custos/despesas que deram causa à apuração de créditos nos anos de 2005 a 2008 e das respectivas atividades aos quais esses recursos estavam vinculados.** A demanda se fez necessária para análise do caso, porque, **durante esse período, uma parte das receitas da contribuinte foi tributada no regime não-cumulativo do PIS/Cofins, e a outra parte no regime cumulativo** (fls. fls.543 a 1032).

Na resposta da Principal Construções (fls. 312 a 353), **não há indicação da prestação de serviço ou dos bens fabricados nos quais os custos/despesas supostamente geradores de créditos foram utilizados como insumos**, o que impossibilita a análise por parte do Fisco quanto ao direito pleiteado. Nem mesmo as planilhas referentes ao ano-calendário de 2008 (fls. 352 a 353; 411 a 413), entregues pela empresa, possuem esses dados.

Na resposta ao Termo nº 4 (fls. 352 a 353), **a empresa alegou que não apresentou as informações de 2005 a 2007 devido ao "longo prazo (mais de seis anos) decorrido entre a apuração dos créditos e a intimação"** Nesse sentido, o art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), determina que *“Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam”*.

Efetuamos, assim, a glosa do saldo de crédito de períodos anteriores existentes no início de 2010, (...) (gn)

Portanto, a glosa fora efetuada porque a contribuinte não se desincumbiu do ônus que lhe cabia, de comprovar as despesas ou custos que deram origem ao crédito, não sendo justificativa, para tanto, o **“longo prazo (mais de seis anos) decorrido”**.

Na Impugnação não houve juntada de qualquer prova do direito creditório, que pudesse reverter a glosa em sede de decisão de 1º grau. E, agora no recurso voluntário, a recorrente restringe-se a argumentar que houve homologação tácita quanto aos créditos apurados nos períodos anteriores, mantendo o estado de carência probatória.

Porém, apresentados no ano-calendário de 2010, a contribuinte assume o ônus de comprovar o direito a tais créditos, enquanto não decair o direito de a Administração Fazendária, por meio de seus auditores, efetuar o lançamento.

Ocorridos os fatos geradores, constantes do lançamento, **em 2010**; e tendo o contribuinte sido **cientificado em 08/12/14** (fl. 1086); **não houve a “homologação” prevista no art. 150, § 4º do CTN**. Tampouco houve a homologação tácita prevista no §5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, que somente opera mediante entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constem informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Enfim, mesmo contando o prazo para a Fazenda constituir o crédito na forma do dispositivo citado, ainda assim, não ocorrera a decadência deste direito, e, conseqüentemente, plenamente possível a glosa de créditos que reduziram o tributo devido **no período lançado**. O direito de a Fazenda lançar, em relação a um fato gerador, abrange necessariamente o direito de revisar toda a base de cálculo do período correspondente, assim como, todo e qualquer redutor do tributo devido, inexistindo amparo legal para impedir esta particular ação da Autoridade Fiscal, ao contrário, a lei complementar o obriga, conforme CTN, art. 142, *caput* e parágrafo.

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.

Para encerrar, cita-se alguma jurisprudência do CARF, que corrobora o entendimento de que a decadência do direito de lançar não se estende ao direito de glosar “créditos de períodos anteriores”:

Acórdão nº 201-80.945. Sessão de fevereiro de 2008. Por maioria.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRAZO DECADENCIAL. INAPLICABILIDADE. A glosa de créditos escriturados do IPI não corresponde à constituição do crédito tributário e, assim, não se submete a prazo decadencial.

Numero da decisão:9303-009.906. Publicado em Fevereiro de 2020.

SALDOS CREDORES. ANOS ANTERIORES. GLOSA. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. Na realização do procedimento administrativo fiscal, é dever da Fiscalização apurar a quantificação do saldo credor ou saldo devedor passível de restituição e ou de lançamento de ofício, mediante o encontro de contas entre os créditos aproveitados pelo contribuinte e os débitos incidentes sobre os produtos fabricados/vendidos, nos termos da legislação tributária então vigente, independentemente das datas em que foram escriturados.

Do exposto, **voto** por conhecer e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias