



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720796/2018-78
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.443 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2022
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente INTERCEMENT BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o processo de contestação da contribuinte contra procedimento fiscal, decorrente da análise de sua escrituração e da documentação contábil e fiscal apresentada, relativo ao ano-calendário de 2014, que culminou nos seguintes lançamentos de ofício, lavrados na DELEX São Paulo - DIFIS Indústria:

- Auto de Infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – **COFINS**, que exige R\$ 69.207.158,80 de contribuição, R\$ 51.905.369,02 de multa de ofício, além dos encargos legais, em virtude de créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições pela incidência não cumulativa e insuficiência de recolhimento das contribuições pela incidência não cumulatividade por omissão de receita, relativo ao período de 01/2014 a 12/2014, com enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; arts. 1º, 2º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09;

- Auto de Infração de Contribuição para o **PIS/PASEP**, que exige R\$ 15.412.455,06 de contribuição, R\$ 11.559.341,19 de multa de ofício, além dos encargos legais, em virtude de créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

pela incidência não cumulativa e insuficiência de recolhimento das contribuições pela incidência não cumulatividade por omissão de receita, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2014, com enquadramento legal o art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/2003, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/2004, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/2004, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/2005, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/2006, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/2007, , pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/2008, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/2008, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/2008, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/2009 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/2009; e

- Auto de Infração de **Multa Regulamentar**, que exige R\$ 53.725.210,41 de multa por apresentação de EFD-Contribuições com declarações inexatas, incompletas ou omitidas, nos períodos de 01/2014 a 12/2014, tendo como enquadramento legal o art. 16 da Lei nº 9.779/99, art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, e art. 57, inciso III, alínea *a*, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, foi constatada:

a) ausência de comprovação legal para a tributação de parte das receitas de prestação de serviços (CONCRETAGEM) e venda de mercadorias (NCM 2517100 – CALHAUS, CASCALHO, PEDRAS BRITADAS...) pelo regime cumulativo, ensejando a mudança de tributação pelo regime não cumulativo;

b) omissão de receita não cumulativa de prestação de serviços de “CO-PROCESSAMENTO”; de outras receitas operacionais, referente à diferença apurada na conta “45199010”; registro na conta “45199005 - DIVIDENDOS” com o histórico de “JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO – JCP”; e como “ISENÇÕES E EXCLUSÕES” da receita bruta foi considerado indevidamente as contas “40501001 – RECEITA SOBRE ARRENDAMENTO DE USINAS DESATIVADAS” e “45199010 – INCENTIVOS FISCAIS SOBRE RECEITA – CUSTEIO” e na conta “451990001 – OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS – NACIONAL” não se encontrou fundamentação legal para as referidas exclusões das bases de cálculos das contribuições; e

c) glosa de créditos apropriados indevidamente no sistema da não cumulatividade:

c.1) energia elétrica – crédito sobre notas fiscais que, embora tivessem CST COFINS “OUTRAS OPERAÇÕES” ou “TRIBUTADO AD VALOREM”, não tinham destaque de PIS/COFINS, se tratando, portanto, de aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das respectivas contribuições que, regra geral, não geram direito ao crédito; e valores de ICMS-substituição contidos em algumas notas (e também em compras de energia que não possuíam nota fiscal eletrônica), uma vez que o “*ICMS cobrado do fornecedor/geradora de energia elétrica na condição de responsável (substituto tributário) referente à operação de venda interestadual a consumidor final não integra o custo da energia adquirida para fins de cálculo do crédito da Cofins no regime de apuração não cumulativa*”;

c.2) serviços tomados – **c.2.1)** “MOVIMENTAÇÃO E TRANSPORTE DE MATERIAIS, SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA, MÃO DE OBRA TRANSPORTES INTERNOS, TERCEIRIZAÇÃO MOV. INSUMOS E MATERIAIS, CARGA E TRANSPORTE DE CALCÁRIO, CARGA/DESCARGA DE MATERIAIS, MOV. INTERNO DE MATERIAIS CLINQUER”, em decorrência do julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR do Superior Tribunal de Justiça e com base no Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, entende-se que o frete, por estar disciplinado em dispositivo próprio – art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, não é insumo mesmo que,

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social da contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo; nos serviços de “MOVIMENTAÇÃO E TRANSPORTE DE MATERIAIS”, algumas notas fiscais sugerem que esse serviço esteja relacionado ao transporte interno de matéria-prima, e nos demais serviços a própria descrição dos mesmos sugere que o transporte é feito internamente à empresa (“MOVIMENTAÇÃO INTERNA”, “TRANSPORTES INTERNOS”, “MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS/CALCÁRIO”), entende-se que o frete não é insumo, possuindo regra própria para o seu creditamento (art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003), e que o direito ao crédito está ligado necessariamente a uma operação de venda e não simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos; **c.2.2)** “SERVIÇOS PORTUÁRIOS” como despesas com estivagem, mão-de-obra de estivadores, operação portuária de navio, desenlonamento, controle de peso, *trimming* da carga, operação em *overtime* e serviços de desembarque, que constituem serviços aduaneiros em geral, não vinculados à atividade produtiva; **c.2.3)** “TERCEIRIZAÇÃO LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO” não permitem a apuração de créditos, por falta de previsão legal e quanto à locação de veículos/caminhões, somente seria possível o desconto de crédito em relação aos dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; **c.2.4)** “LOCAÇÃO DE PÁ CARREGADEIRA” que é utilizada para o transporte de calcário, areia, pedra brita etc. é equiparado a veículo que não gera direito a crédito; **c.2.5)** “SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA” cujas glosas foram efetuadas em relação à não apresentação de notas fiscais que permitissem apurar a natureza dos serviços prestados; **c.2.6)** “CRÉDITOS GLOSADOS POR AUSÊNCIA DE ENTREGA DE NOTA FISCAL” com situação idêntica ao item anterior; **c.2.7)** “OUTROS CRÉDITOS DE SERVIÇOS PLEITEADOS” rubricas contendo gastos que não permitem a apuração de créditos, por falta de previsão legal, tais como: água e esgoto – consumo, apoio logístico, assessoria fiscal, assistência técnica, impressão etiqueta, desinsetização, malote e correio, funilaria, pintura, instalação ar condicionado, locação caminhão *munk*, manutenção elevadores, limpeza sistema esgoto, fornecimento d’água, limpeza industrial, serviço de segurança etc;

c.3) fretes – pela falta de apresentação de informações solicitadas, a análise dos fretes foi feita com base nos conhecimentos de transporte eletrônico – CT-e, bem como em planilha enviada em resposta ao Termo de Intimação nº 01, que relaciona as operações de compras de serviços e bens das quais a empresa apurou créditos das respectivas contribuições, onde o frete consta como em um dos itens, buscando-se, com isso, identificar e considerar o crédito sobre fretes na operação de compra vinculado à mercadoria adquirida (tributada ou não) já que este compõe seu custo de aquisição; e os fretes na operação de venda, buscou-se pelos CT-e onde o remetente da mercadoria era a INTERCEMENT BRASIL S.A, quando arca com o custo do frete, e sendo o destinatário empresa diversa;

c.4) devoluções de vendas – ou não amparadas em nota fiscal correspondente a operação geradora de crédito, ou porque as notas fiscais eletrônicas referentes a esse valor não foram localizadas, ou porque estão relacionadas a CST COFINS/PIS de isenção, não incidência, suspensão etc. No caso da CCB, como não há SPED contribuições para se comparar as informações, foi considerado como crédito apenas os valores de devolução de vendas que possuem nota fiscal eletrônica com CST COFINS/PIS geradores de crédito tributário;

c.5) créditos de bens utilizados como insumos – glosa de crédito sobre bens e serviços que não sofreram incidência das contribuições quando da aquisição;

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

c.6) ajustes de redução - informados pela contribuinte em planilhas de apuração mensal enviadas à fiscalização, mas após análise da Escrituração Contábil Digital - ECD, constatou-se valores menores aos apurados pela contribuinte em relação à descrição “Locatelli” e os relacionados ao ativo imobilizado; e glosa de ajustes de redução “ZFM” dos meses de novembro e dezembro que não foram encontrados na ECD.

d) multa por apresentação da EFD-Contribuições com incorreções, relativamente às operações da empresa incorporada CCB – Cimpor Cimentos do Brasil, no ano de 2013, que foram informadas na EFD-Contribuições através de ajustes, mesmo havendo campos próprios para o registro das operações de vendas e de compras geradoras de crédito, comprometendo a eficiência e economicidade da Administração Pública, sujeitando-se a exigência contida no art. 57, III, 'a', do Decreto nº 2.158-35, de 2001.

Cientificada do Despacho Decisório, por meio de abertura de sua Caixa Postal na data de 26/11/2018 e ciência de intimação realizada em 07/12/2018, a interessada apresentou Impugnação, datada de 07/01/2019, onde esclarece, inicialmente, que é pessoa jurídica que atua produzindo e comercializando cimento, cal e argamassas especiais, entre outras atividades, estando sujeita à tributação do PIS e da Cofins pelos regimes cumulativo e não cumulativo.

Quanto às **Receitas de Prestação de Serviços**, diz que teria sido intimada a apresentar notas fiscais e contratos de prestação de serviços relativos ao serviço de concretagem, com a entrega parcial de 33 notas fiscais, sendo por isso considerado pela fiscalização que teria havido apenas a produção e transporte do concreto até o local de aplicação (o que equivaleria à venda de concreto - mercadoria, portanto), tributando tal receita, no valor de R\$ 636.687.678,18, pelo regime não cumulativo. Alega que as notas fiscais apresentadas teriam sido suficientes para demonstrar a atividade por ela exercida, que é aquela descrita no inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, ou seja, serviço prestado de construção civil. Ressalta que traz nesta oportunidade a documentação supostamente faltante para que não restem dúvidas acerca da tributação do serviço de concretagem pelo regime cumulativo.

Destaca o conceito de construção civil e de empreitada, sendo o serviço de concretagem um conjunto de etapas: produção, transporte, bombeamento, adensamento, nivelamento e cura, traduzindo-se no processo de criação de uma peça de concreto. Citando trecho de laudo apresentado em processo específico do ICMS no estado do Rio Grande do Sul, traz as seguintes conclusões: (i) a concretagem é um serviço composto de várias etapas; (ii) o concreto é uma mistura de insumos específica para cada obra; (iii) a mistura para o concreto vai sendo homogeneizada dentro do caminhão betoneira; (iv) o concreto somente é finalizado na obra; (v) o concreto é transportado até a obra e finalizado pela empresa de concretagem; (vi) a concretagem é uma das principais etapas da construção civil, e faz parte da etapa de fundação. Por isso, diz, não há como se considerar que a concretagem não faz parte da obra de construção civil ou tal serviço como uma simples produção e transporte de concreto até o local da aplicação (equivalente a uma entrega de produto = operação de compra e venda), justamente por haver a demanda da preparação específica do material conforme o projeto, com uso de transporte específico e finalização dentro da obra, adicionando-se ainda os meios de aplicação no canteiro da obra, por meio do bombeamento. Cita norma da ABNT NBR nº 7212 que dispõe ser a execução de concreto dosado em central mistura complementar da obra. Contudo, repisa, a fiscalização considerou as receitas como decorrentes de uma simples produção e transporte de concreto, descaracterizando toda a complexidade do serviço de concretagem, tratando-o como uma verdadeira operação de compra e venda de produto, o que, como visto, não se trata do caso. Cita, ainda, definição do serviço de concretagem pelo Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, ementa do STF, do CARF e doutrinadores acerca do assunto. Traz lista de serviços anexa à Lei

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

Complementar nº 116/03, bem como o CNAE vinculado à construção, que cita expressamente o serviço de concretagem como serviço especializado para a construção e, por fim, que a própria Receita Federal do Brasil verificou que os serviços de concretagem estão sujeitos ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, por serem realizados mediante empreitada. Portanto, pondera, que os contratos de prestação de serviços anexos, tem por objeto a prestação de serviços de concretagem, que consistem na preparação, dosagem e entrega de concreto, mediante empreitada, não se tratando apenas da produção e transporte de mercadoria, tanto é que o próprio concreto é transportado, finalizado e bombeado dentro da obra, etapas de responsabilidade da Impugnante, efetuada pelos seus empregados, sendo imperioso o cancelamento do Auto de Infração, a fim de que as receitas não sejam tributadas pelo regime não cumulativo, uma vez que o serviço de concretagem tem receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS e da COFINS.

Aduz, por outro lado, que não se considerando que o serviço de concretagem tem receitas tributadas pelo regime cumulativo, deveria ter sido garantido o direito ao crédito do valor dos insumos decorrentes de tal atividade, nos termos do artigo 3º e incisos da Lei nº 10.833/03. Pois é evidente que se uma receita é reenquadrada no regime não cumulativo, ao menos os créditos referentes aos insumos do serviço, autorizados pela legislação e jurisprudência, deveriam ter sido calculados, entretanto, a fiscalização não efetuou tal conduta, silenciando acerca do direito do contribuinte à tomada dos créditos, diante do reenquadramento (equivocado) das receitas de concretagem.

No que tange à **Receita de Venda de Produtos/Mercadorias**, expõe que “60. A fiscalização afirma que o contribuinte tributo a receita de R\$ 45.445.349,89 no regime cumulativo, e que essa receita teria sido gerada a partir da venda de mercadorias e produtos.” e “61. Em seguida, a fiscalização informa que reconheceu como devida a tributação nesse regime do valor de R\$ 31.864.575,45, eis que referentes a receita de venda de calhaus, cascalho e pedras britadas.” e “Mais adiante, a fiscalização informa que efetuou a tributação da diferença pelo regime não cumulativo, por suposta falta de amparo em documento fiscal, *ressaltando que as notas analisadas pela fiscalização se encontram em planilhas anexas (anexos II e III do Auto de Infração)*”. Contudo, alega que ao analisar as planilhas, observa-se que se tratam da relação das notas fiscais relativas apenas à venda de calhaus, cascalho e pedras britadas, cuja tributação foi reconhecida pelo regime cumulativo, não existindo qualquer planilha demonstrando os valores relativos à diferença, de R\$ 13.580.774,44, que teria sido tributada no regime não cumulativo. Sem o referido demonstrativo, dando o conhecimento sobre os serviços que compõem efetivamente esse valor, alega não conseguir estabelecer a origem da diferença, o que prejudica a sua defesa, em nítido cerceamento de defesa, pedindo, assim, a nulidade do lançamento. Noutra banda, diz que o “Doc. 17, Planilha A.1.2 Serviços” descreve as notas fiscais que são decorrentes dos seguintes serviços: serviços de bomba lança, serviços de bomba alta, adicional de m3 faltante, taxa de mobilização e concretagem. Todas essas receitas, detalhando todos esses serviços, são decorrentes de construção civil e, portanto, a grande maioria dos itens classificados como passíveis de tributação pelo regime não cumulativo são serviços de obras de construção civil, que permanecem tributados no regime cumulativo.

Em relação às diferenças apuradas de **Receitas Tributadas pelo Regime não Cumulativo**: i) receita de prestação de serviços – o valor de R\$ 7.337.722,44, apurado com serviços de ‘co-processamento’, explica que a preparação do cimento utiliza-se matéria-prima, calor e energia elétrica, envolvendo diversas etapas, dentre as quais a extração e a preparação de matérias-primas, a preparação de combustíveis principais (coque, carvão, óleo, etc.) e a preparação de combustíveis alternativos (resíduos, biomassas, etc.), esses últimos responsáveis por gerar calor para a transformação do

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

calcário em clínquer. O co-processamento é a utilização dos resíduos (combustível alternativo) preparados para produzir calor (energia térmica). Apesar de a fiscalização informar que teria apurado o valor de R\$ 7.337.722,44, conforme planilha “APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA” e documento “VALORES LANÇADOS OMISSÃO RECEITA”, o único valor a esse título que não teria sido tributado (gerando diferença na planilha) é o valor de R\$ 869.615,78, em maio de 2014. Contudo, ressalta, que nem mesmo esse valor poderia ser objeto de autuação, já que procedeu à revisão, informando na planilha suporte entregue à fiscalização na linha 401011002 - Venda Produtos/Mercadorias País-Empresa, quando deveria ter sido informado na linha 402011001 - Venda de Serviços no País – Terceiros. A despeito desse equívoco, o valor foi devidamente tributado e o equívoco ocorreu apenas em relação à planilha enviada para análise da fiscalização; ii) outras receitas operacionais – as diferenças encontradas de R\$ 731.824,48, lançado a maior quanto à conta 45199010, e de R\$ 81.422,82, da rubrica 451990005 – Dividendos, com histórico de juros sobre o capital próprio, argumenta que a fiscalização não forneceu elementos para verificar a origem das diferenças, uma vez que não é identificada a origem do valor apontado de R\$ 731.824,48. Expõe que, conforme a planilha apresentada na página 10 do Termo de Verificação Fiscal, teria auferido receitas no valor de R\$ 11.167.595,41, relacionadas à conta 45199010; entretanto, segundo a fiscalização, não teriam sido tributados os valores de R\$ 731.824,48 referentes a essa rubrica, mas, na planilha de apuração do PIS e da COFINS elaborada pela fiscalização (documento “Apuração PIS COFINS”, planilha “Apuração não cumulativa” e documento Valores lançados Omissão Receita), o valor da diferença para outras receitas operacionais é de R\$ 810.845,44 e não R\$ 813.247,30 (R\$ 731.824,48 mais R\$ 81.422,82). Esclarece que tentou compor o valor lançado, sendo encontrado R\$ 731.824,48 que é composto de diferenças para os meses de janeiro (R\$ 681.254,54), fevereiro (R\$ -1.200,93) e novembro (R\$ 49.369,01), sendo certo que os valores se referem ao ICMS Prodep. Em primeiro lugar, ressalta o equívoco da Fiscalização ao somar o valor negativo (R\$ -1.200,93) para o encontro do valor da diferença, sendo certo que a diferença deveria ser de R\$ 730.623,55; e, conforme livro registro de apuração do ICMS, verifica-se que os valores corretos são aqueles contidos em tais livros (janeiro R\$ 886.902,35 e novembro R\$ 978.080,15), não havendo assim diferenças quanto às receitas. Assim, diz que muito embora a fiscalização tenha utilizado os valores da contabilidade para conferência das receitas, deve-se atentar que após o término do mês corrente, os ajustes necessários na contabilidade somente poderão ser feitos nos meses seguintes, o que ocorreu no caso dos autos, causando o equívoco da fiscalização ao utilizar os valores da contabilidade, eis que nos meses de janeiro e novembro os valores de outros períodos foram ajustados na contabilidade. Por fim, quanto ao valor de R\$ 81.422,82, referentes a juros sobre capital próprio, concorda que de fato a conta de dividendos não foi considerada na apuração das contribuições.

Em relação às diferenças apuradas como **Isenções e Exclusões**, que segundo a fiscalização se trataria de receitas relacionadas ao REIDI, receitas financeiras e incentivo fiscal de investimento, mas que a contribuinte teria informado como “receita tributada à alíquota zero e outras receitas sem incidência das contribuições”, alega que mais uma vez o Termo de Verificação Fiscal não se coaduna com a apuração efetuada para fins da autuação, prejudicando a sua defesa. Demonstra que, na verdade, a diferença encontrada em relação às isenções e exclusões é de R\$ 8.559.962,59, que seria decorrente de receitas de exportação (R\$ 7.475,63) e de receitas tributadas à alíquota zero ou sem incidência (R\$ 8.552.486,96), mas no Termo de Verificação Fiscal é informado apenas que o valor de R\$ 22.434.408,19 não poderia ser excluído da base de cálculo, sem qualquer outra composição. De qualquer forma, diz que na tentativa de compor tais valores chegou à seguinte conclusão: a) “116. A conta contábil 451990001 Outras Receitas Operacionais – Nacional se refere a lançamentos de receitas como aluguel, vendas de sucatas,

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

participação em consórcios e royalties. Essas receitas são decorrentes de transações não incluídas nas atividades principais da empresa. A tributação do PIS/COFINS ocorre no regime não cumulativo.”; b) “118. O valor de R\$ 7.475,63 decorrente de receitas de exportação é traduzido por diferenças dos meses de março, abril, maio e junho, conforme planilha anexa (Doc. 17). A receita de março teve o valor contábil considerado, e não o referente à apuração. Já para os demais meses, foi verificado que algumas notas fiscais foram contabilizadas indevidamente na conta 401011004, sendo o correto a conta 401011001, de modo que a fiscalização não “enxergou” tais valores. Assim, o que se vê é que os valores lançados foram oferecidos à tributação.”; e c) “119. Já em relação ao valor de R\$ 8.552.486,96, a Impugnante verificou que de fato tais receitas são decorrentes de receitas com suspensão em razão do REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura.”, acrescentando que os clientes em relação a tais notas fiscais são centrais eólicas e terminais portuários, pessoas jurídicas envolvidas em obras de infraestrutura, devidamente beneficiadas com o regime, conforme atos declaratórios informados em planilha para cada uma das empresas, de acordo com o benefício da Lei nº 11.488, de 2007.

Reclama mais uma vez a **nulidade do Auto de infração**, pelo fato de o relatório e os anexos da autuação, como já propalado, não serem claros o suficiente para que se possa verificar com certeza qual o objeto e os números envolvidos na autuação, citando, por exemplo, o item referente ao “co-processamento” onde o Termo de Verificação Fiscal aponta uma diferença de R\$ 7.377.722,44, mas na planilha de apuração da fiscalização “VALORES LANÇADOS OMISSÃO DE RECEITA” tem-se como valor de diferença apenas R\$ 869.615,78, e em relação ao item “isenções e exclusões” que, segundo a fiscalização, a diferença encontrada seria de R\$ 22.434.408,19 quando na planilha de apuração da fiscalização “VALORES LANÇADOS OMISSÃO DE RECEITA” chega-se a outro valor de diferença, de apenas, R\$ 8.559.962,59. Por isso, presume-se, segundo seu modo de ver, que o Auto de Infração contém informações que não condizem com o que está sendo cobrado, em nítido desrespeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, pois não há como se definir exatamente as diferenças que geraram a autuação ora combatida, carecendo de validade, visto que não contém a fundamentação adequada exigida pela legislação, não fornece elementos básicos dos fatos envolvidos, em desprestígio aos princípios constitucionalmente assegurados do devido processo legal e da ampla defesa, bem como do princípio da motivação que rege a Administração Pública. Cita dispositivos do Decreto nº 70.235, de 1972, para solicitar a nulidade do Auto de Infração, alegando que o procedimento fiscal não contém fundamentação suficiente que permita a ela apresentar a sua defesa.

Relativamente à **glosa de créditos**, diz que o ponto central está no alcance da expressão “insumo”, onde há que se firmar nas premissas que fundamentam o entendimento predominante na jurisprudência, tanto do STJ quanto do CARF, aplicando-se o julgado no RE 1.221.170/PR, em que o direito ao crédito emerge da análise de cada caso concreto, buscando a relação de pertinência do processo produtivo da pessoa jurídica.

No caso dos créditos de **energia elétrica**, cita que, de acordo com a fiscalização, os créditos tomados deveriam ser glosados pois i) não houve o destaque dos tributos na nota fiscal, e ii) as operações não sujeitas ao pagamento das contribuições não geram direito ao crédito. Ocorre, contudo, que a operação de aquisição de energia elétrica não se enquadra nos casos de isenção ou não incidência, estando sujeita ao pagamento das contribuições. Por outro lado, não houve o respectivo destaque nas notas fiscais, porque a sistemática utilizada pelo PIS e pela COFINS é o método indireto subtrativo, também conhecido como “base contra base”, que prevê que o valor do tributo devido é calculado pela diferença entre os valores resultantes da alíquota aplicada sobre as vendas e a alíquota

aplicada sobre as aquisições e despesas que geram direito ao crédito, pouco importando o destaque dos tributos em nota fiscal, confundindo, a fiscalização, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS com a sistemática da não cumulatividade do ICMS e do IPI, que é o Método de Crédito de Imposto, conhecido como “imposto contra imposto”, pelo qual o crédito a ser utilizado pela empresa é exatamente o imposto destacado na etapa anterior, sendo irrelevante a falta de destaque das contribuições na nota fiscal de aquisição de energia elétrica. O fato é que há incidência de tais contribuições sobre as receitas auferidas pelas concessionárias de energia, não havendo que se falar em falta de pagamento das contribuições.

Adicionalmente, discorre sobre o **ICMS / ST**, em que a lei atribui a condição de responsável pelo pagamento do imposto ao contribuinte de fato, substituído, e quem acaba por efetivamente custear o recolhimento do ICMS, sendo o fornecedor de energia o substituto, aquele que deverá reter o imposto gerado nas operações subsequentes. Complementa que as glosas foram realizadas em razão da Solução de Consulta COSIT nº 99.050/17, contudo essa Solução de Consulta está vinculada à outra, de nº 106/2014, que realmente explica os fundamentos da restrição do crédito, onde é fácil verificar que o real fundamento para não permitir o crédito referente ao ICMS ST é que este não compõe o custo da aquisição da mercadoria, pois se trata, na verdade, de uma antecipação do imposto nas operações subsequentes, que ainda serão realizadas. Porém, no caso, entende que não havendo operações subsequentes, todo o argumento construído nas Soluções de Consulta caem por terra, haja vista que a contribuinte não está efetuando o recolhimento de toda a cadeia, já que o ICMS ST aqui é apenas o referente à sua própria operação, de aquisição interestadual de energia elétrica, sendo evidente que este ICMS ST integra sim o seu custo de aquisição de energia elétrica, uma vez que, no sentido completamente oposto ao que determina a Solução de Consulta nº 106, não se trata de uma antecipação do imposto devido pela contribuinte substituída, na operação de saída de mercadoria, mas sim de efetivo custo de aquisição.

Quanto aos **créditos de serviços tomados**, argumenta que, relativamente aos créditos de: 1) **Movimentação e Transporte de Materiais** - entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a questão não é fática, mas apenas de direito, pois a fiscalização reconhece as operações de movimentação e transporte de insumos, discordando apenas sobre a possibilidade de creditamento destas despesas, fundamentando que o frete tem regra própria (art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003) e que não se enquadram no conceito de ‘insumos’. No entanto, enfatiza que o CARF adota uma concepção mais ampla para “operações de venda”, em que se deve considerar os fretes como essenciais para a produção e venda de produtos acabados; daí que essas despesas integram a base de cálculo dos créditos, na medida em que o processo produtivo e a venda envolvem vários eventos. Entendendo que justamente por esse motivo o artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 traz o termo “operação de venda”, e não “frete de venda”; 2) **Serviços Portuários** – esclarece, inicialmente, que “*clínquer*”, “*coque*” e “*escória de alto-forno*”, fazendo a fiscalização referência a serviços aduaneiros em geral, são todos insumos utilizados em sua cadeia produtiva, matérias-primas do cimento. Logo, o que foi classificado como “serviços aduaneiros em geral” são, a bem da verdade, despesas com transporte de insumos que integram o processo produtivo; 3) **Terceirização de Logística e Distribuição** – novamente a fiscalização se distancia do entendimento firmado na jurisprudência do CARF, que reconhece que os valores decorrentes da contratação de fretes de insumos (matérias-primas), produtos semielaborados e produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática da não cumulatividade, uma vez que são essenciais ao processo produtivo; 4) **Locação de Pá Carregadeira** - ressalta que a previsão legal é expressa no art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/2003, para o aproveitamento do crédito referentes às despesas com aluguel de veículos, um vez que o entendimento do CARF é

no sentido de que a determinação legal não restringiu a utilização dos créditos somente às máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo; a exigência legal seria apenas que os veículos, além de máquinas e equipamentos, fossem utilizados nas atividades da empresa; 5) **Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas** – cuja glosa se deu porque a fiscalização não conseguiu apurar a qual serviço o crédito está relacionado, diz que os serviços são todos essenciais à sua cadeia produtiva, sendo considerados insumos conforme jurisprudência consolidada no CARF e no STJ, se referindo a serviços de movimentação, perfuração e detonação, carga e transporte de materiais (Metal AR Engenharia Ltda.), serviços de logística também relacionado ao transporte de materiais e insumos para as unidades produtivas (Sudoeste Logística Ltda.) e serviço de desenho técnico relacionado à engenharia, bem como confecção de maquetes para engenharia e arquitetura (FK Construções e Serviços); 6) **Ausência de entrega de nota fiscal** – junta cópia dos contratos de prestação de serviços, esclarecendo que consiste na locação de veículos utilizados em seu processo produtivo, como, por exemplo, caminhão betoneira (Rodobens Locação de Veículos Ltda.) e serviços de bombeamento de concreto no local da obra (Gebomsa Brasil Serviços de Bombeamento); e 7) **Outros Créditos**: 7.1) **Água e esgoto** – a água que é utilizada na cadeia produtiva, sendo incorporada ao produto final, e quanto ao serviço de esgoto para manter a unidade produtiva em funcionamento, pois sem esse serviço o ambiente de trabalho seria insalubre e inóspito; 7.2) **Apoio Logístico** - devido às especificidades de sua cadeia produtiva, utiliza de apoio logístico para programar as entregas, considerando as obras existentes, o tempo de pesagem e mistura dos materiais, a capacidade da betoneira, a distância entre a Central Dosadora e o local da obra, etc., tendo papel fundamental, sem a qual não seria possível a continuidade da operação de entrega de cimento e concreto, eis que se a entrega não é efetuada conforme o cronograma, há atrasos na obra e descarte do material como resíduo; 7.3) **Assistência técnica, Assistente Técnico, Honorários de Assistente Técnico, Manutenção e Reparo de Elevadores, Ventiladores e Exaustores, Pintura de Equipamentos** – despesas de reparos e manutenção de equipamentos utilizados na cadeia produtiva (fornos, refrigeradores de clínquer, unidades de moagem verticais, elevadores de baldes, etc.), destacando que os elevadores, ventiladores e exaustores são todos industriais, que integram os equipamentos utilizados na cadeia produtiva não sendo equipamentos utilizados na sede administrativa; 7.5) **Confecção/Impressão de Etiqueta** – refere-se a materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final (paletes, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto), estando o direito ao crédito sobre materiais de embalagem previsto no art. 8º, §4, I, ‘a’, da IN SRF nº 404/2004 e também no entendimento do CARF; 7.6) **Honorários desenvolvimento de projetos eng., Honorários supervisão mecânica, Honorários supervisão projetos eng. e Serviços assessoria técnica** – serviços específicos para o desenvolvimento de projetos de engenharia, supervisão e assessoria, tanto técnica, na elaboração do projeto, quanto mecânica, no manuseio de equipamentos específicos, necessários a sua atividade; 7.7) **Licença de Software** - constitui elemento indispensável e essencial na cadeia produtiva, pois trata-se de “automação industrial”, serviço essencial utilizado como insumo na cadeia produtiva; 7.8) **Locação caminhão MUNCK – H e MUNCK – UM** – trata-se de aluguel de veículos utilizados diretamente em sua cadeia produtiva, tais como pá carregadeira, caminhões betoneira e caminhões MUNCK, com previsão legal expressa no art. 3º, inciso IV da Lei 10.833, de 2003; 7.9) **Serviço Ticket Car** - consiste em fornecimento de cartões de abastecimento, necessário porque possui uma frota considerável de veículos utilizados em seu processo produtivo, de modo que o pagamento em dinheiro, cada vez que um dos veículos é abastecido, se torna inviável e o método de pagamento escolhido, em nada muda a característica de insumo do combustível; 7.10) **Serviço**

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

meio ambiente, Desinsetização, Locação caçamba para limpeza e Serviço de limpeza industrial, Serviço de limpeza edifício, Serviços assessoria e fiscalização, Técnico de segurança (HS normal) – expõe que em sua cadeia produtiva, em específico na produção de concreto, há a utilização de recursos naturais, demandando grande controle dos impactos ambientais: durante a mineração do calcário, por exemplo, há consumo de recursos naturais finitos, bem como risco de erosão e contaminação de rios e afluentes; durante a moagem, na queima de combustíveis utilizados há emissão de gás carbônico e outros gases poluentes, além do lançamento de material particulado através das chaminés; por isso há licenciamento e controle ambiental previstos em normas (imposição legal), tal como tratado no PN Cosit nº 5/2018; e 7.11) **Tratamento de óleo de transformador** – caracterizado por fluidos isolantes utilizados em transformadores elétricos, reatores de potência, capacitores de alta tensão, chaves e comutadores e outros tipos de equipamentos elétricos, com a função de garantir o isolamento elétrico, extinguir descargas elétricas parciais e arcos elétricos e servir como meio de troca térmica para a refrigeração do equipamento, restando evidenciada a essencialidade desse serviço para a sua atividade produtiva.

Retoma, novamente, a análise de **Créditos com Fretes** que, a seu ver, ao restringir o direito ao crédito sobre as operações de frete a fiscalização acaba de inovar e legislar, uma vez que a limitação imposta no Auto não se encontra expressa na legislação. Entende que, ao contrário do que alega a fiscalização, o direito ao crédito sobre a despesa com frete não é vinculado ao direito ao crédito sobre a despesa com o insumo transportado, e não poderia ser diferente, já que são despesas completamente distintas, sobre operações independentes. A aquisição de insumos é uma despesa que gera direito ao crédito, e as despesas com frete se originam de outra operação, distinta da primeira, e que também gera direito ao crédito, citando a Solução de Consulta COSIT nº 498/2017. Também enfatiza que as despesas com fretes para transporte de matéria-prima entre armazéns e fábricas da pessoa jurídica se enquadram na hipótese de custo de produção; o mesmo ocorre com o transporte de bens acabados entre os estabelecimentos do contribuinte para a venda e a movimentação interna de insumos e produtos acabados entre seus estabelecimentos.

Em relação à **Devolução de Vendas**, questiona a glosa efetuada, no total de R\$ 3.635.186,53 dos R\$ 39.753.711,41 pleiteados, sob o fundamento de que as operações não possuem nota fiscal correspondente: por não terem sido localizadas ou por estarem relacionadas a CST COFINS/PIS de isenção, não incidência e suspensão. Diz juntar lista de notas fiscais de saída, de forma a comprovar as operações, mas por se tratar de um volume muito grande de documentos, traz por amostragem as notas fiscais. Também diz que passou despercebido pela fiscalização, que as notas relacionadas a CST COFINS/PIS de isenção e suspensão é porque não houve o destaque das contribuições nos documentos, isso porque foram emitidas por Microempresas – ME ou Empresas de Pequeno Porte – EPP, optantes pelo Simples Nacional. Por serem optantes do Simples Nacional, não há o destaque de valores referentes ao PIS e à COFINS, mas o crédito pode ser aproveitado nos termos do ADI RFB nº 15/2007.

No que tange a **Créditos de bens utilizados como insumos**, discorda do feito fiscal que glosou os créditos cujas notas fiscais não trariam o destaque das contribuições, já que nem todos documentos fiscais fazem referência a operações sujeitas à isenção ou alíquota zero por não vir destacada a contribuição, de modo que a análise deve ser realizada com base na legislação aplicada em cada operação. Citando o caso de aquisição de insumos de Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte optantes do simples nacional que não apresentam o respectivo destaque das contribuições nas notas fiscais, mas isso não afasta a respectiva operação do recolhimento das contribuições.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

Quanto aos **Ajustes de Redução**, que a fiscalização alega terem sido encontrados valores menores aos apurados em relação à descrição “Locatelli”, bem como os relacionados ao ativo imobilizado, e que os ajustes de redução “ZFM” referentes aos meses de novembro e dezembro não foram encontrados na ECD, esclarece a interessada que os valores referentes à redução “ZFM” são objeto de depósito judicial no processo judicial MS nº 0012303-93.2014.4.01.3200 – Manaus, do qual figura como polo ativo; e, em relação aos Créditos Locatelli, que o ajuste de redução ocorreu devidamente fundamentado por compensação de crédito extemporâneo de PIS/COFINS, sendo os lançamentos resultado de um trabalho de verificação de créditos feito pelo escritório Locatelli Advogados, que não estavam sendo aproveitados.

Relativamente à **Multa por Apresentação de EFD-Contribuições** com informações inexatas, incompletas ou omitidas, pelo fato de que a interessada incorporou a empresa CCB Cimpor Cimentos do Brasil, em 2013, e que esta continuava a emitir notas fiscais de compra e venda no ano de 2014, e que mesmo havendo campos próprios na EFD Contribuições para o registro das operações (em nome da incorporadora), os valores quanto à incorporada foram acrescentados por meio de ajustes, indicando que tal conduta teria comprometido a eficiência do trabalho realizado pela fiscalização, entendendo haver inexatidão na apresentação da escrituração, o que gerou a aplicação da multa do art. 57, inciso III, alínea “a” do Decreto nº 2.158-35/2001, no valor de R\$ 53.725.210,41.

Entende, a interessada, que não há que se falar em inexatidão cometida, que não cometeu nenhum vício, visto que a sua conduta estava autorizada por decisão judicial, razão pela qual a multa deve ser cancelada.

Inicialmente, ressalta o motivo pelo qual a empresa incorporada continuou a emitir notas fiscais no ano calendário de 2014. Diz que, em 28 de fevereiro de 2013, foi aprovada a incorporação da sociedade CCB Cimpor Cimentos pela interessada, passando a incorporadora a adotar todas as providências para registro de tal incorporação nos órgãos competentes, bem como transferir as suas filiais (num total de sessenta e cinco), a fim de passarem a operar em nome da incorporadora todos os antigos estabelecimentos da incorporada, e realizando atualizações nos âmbitos federal, estadual e municipal. No ano de 2014, encontrava problemas para transferir 17 (dezessete) filiais, contudo esses estabelecimentos continuavam produzindo, e, logicamente, enquanto não regularizado o novo CNPJ, os estabelecimentos deveriam utilizar o CNPJ antigo, pois sem tal registro não é possível uma empresa operar, emitir notas fiscais. Por isso, lembra que, à época, impetrou Mandado de Segurança, de nº 0005505-92.2014.403.6100, para manter o CNPJ da empresa incorporada ativo, bem como de suas filiais, até que o último estabelecimento incorporado obtivesse o novo registro federal, o que foi deferido e objeto de sentença favorável. Aduz, portanto, que a emissão de notas fiscais pela CCB Cimpor, ainda no ano de 2014, estava devidamente autorizada por decisão judicial.

Por outro lado, devido à emissão das notas fiscais, deveria entregar as obrigações acessórias da incorporada em nome da incorporadora. Mas, salienta, que diferentemente do alegado pela fiscalização, não havia campo próprio na EFD Contribuições para a inclusão das informações da empresa CCB Cimpor. Isso porque, em razão de as notas fiscais terem sido emitidas com o CNPJ da incorporada, não era possível reunir os valores dentro dos mesmos campos da declaração. Vale dizer, as notas de serviços não poderiam ser registradas no bloco A unificadamente, pois os CNPJ eram diferentes. Além disso, complementa, outra confusão que poderia ser gerada, ainda que o sistema pudesse aceitar a subida de dois CNPJ completamente distintos, era em relação ao número das notas fiscais, porque duas notas fiscais completamente distintas poderiam ter a mesma numeração, uma para cada empresa, o que não seria aceito pelo programa e, ainda que

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

fosse aceito tal procedimento, não permitiria verificar sobre qual empresa a receita seria decorrente, causando a impossibilidade de apuração dos valores pela própria fiscalização. Diz que, por essa razão, foram necessários os ajustes efetuados, já que esta foi a maneira encontrada para que tais informações fossem devidamente prestadas, sem prejuízo algum ao Fisco.

Afirma estar claro nos autos que o procedimento por ela adotado foi devidamente esclarecido na fase de fiscalização e as informações requeridas foram todas prestadas em relação ao assunto, não havendo nenhum embaraço à fiscalização, tanto é que o presente Auto de Infração é bastante minucioso e as informações prestadas pelo contribuinte permitiram o refazimento da apuração do PIS e da COFINS conforme interpretação da legislação pela fiscalização. Assim, entende que fica absolutamente claro que não houve a prestação inexata de informações, visto que: (i) os valores informados não estavam incorretos; e (ii) a EFD Contribuições não poderia ser preenchida de maneira a unificar as operações no mesmo campo, visto que praticadas com CNPJ diferentes.

Além do mais, alega que a aplicação da multa conforme efetuada não se enquadra no permissivo legal, uma vez que a fiscalização efetuou o cálculo da multa sobre o valor das receitas da incorporada, que teriam sido prestadas com inexatidão = com erro, na EFD Contribuições, e esse erro seria decorrente da prestação das informações da incorporada em forma de ajuste e não nos supostos campos próprios da declaração. Contudo, afirma que não há qualquer erro na prestação dessas informações, já que é nítido que nos autos foram apresentadas de forma satisfatória todas as informações em relação aos números envolvendo a incorporada, como informado pela própria fiscalização na planilha intitulada “Cálculo Muldi”. Assim, quanto aos valores envolvidos, não houve qualquer prejudicialidade à análise da fiscalização, não havendo que se falar em prejuízo à eficiência do trabalho da fiscalização, tanto que a autuação quanto a este e aos demais itens foi levada a efeito. Além do mais, completa, que os valores por ela apresentados estavam corretos e baseados nas suas devidas memórias de cálculo, não havendo que se falar, por isso, em inexatidão de informação.

Enfatiza que, estando as informações quanto aos valores corretas, o que questiona a fiscalização é a forma como esses valores foram apresentados, o que, obviamente, não se enquadra em nenhuma das hipóteses do artigo 57, inciso III, alínea “a” do Decreto nº 2.158-35/2001, afinal, não há incorreção, omissão ou incompletude quanto às receitas apuradas. Ou seja, a fiscalização se utiliza de dispositivo legal que tem outra função para punir a Impugnante por ter apresentado as informações em forma de ajustes. Salienta a desproporcionalidade do valor de R\$ 53.725.210,41, pois, afinal, as informações foram prestadas, não havendo qualquer valor inexato, e mesmo que se considerasse que as informações haviam sido prestadas em campos inadequados, ainda assim a multa não seria devida, uma vez que a prestação de informações em campo impróprio não é o mesmo que prestar informação inexata.

Cita jurisprudência a seu favor, ressaltando que o Supremo Tribunal Federal, em casos em que a multa ultrapasse o valor do tributo, já definiu em sede de Repercussão Geral que é de rigor o afastamento da penalidade, por ofensa ao princípio da vedação ao confisco, solicitando, ainda, a aplicação dos arts. 108, 136 e 112 do Código Tributário Nacional que permitem a exclusão da multa em casos particulares como o presente, em que o suposto ilícito (sequer existente) não ocorreu de modo voluntário pelo contribuinte.

Por fim, no item “NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA”, requer a conversão dos autos em diligência para o completo deslinde da presente controvérsia, objetivando atestar, a partir da análise da essencialidade e forma de utilização de bens e serviços no desenvolvimento das suas atividades, que a aquisição desses bens e serviços geram direito ao crédito de PIS e COFINS, diante da sua atuação

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

como insumos no processo produtivo e desenvolvimento de suas atividades. Enfatiza a necessidade da diligência por entender que, nesse momento, os débitos ora exigidos, decorrentes da indevida glosa de créditos de PIS e COFINS, não são líquidos e certos, pois se tratam de valores cujo direito ao crédito não foi devidamente analisado. Para tanto, apresenta lista de quesitos, sem prejuízo da indicação de quesitos suplementares que se façam necessários.

Em 19/06/2019, após o encerramento do prazo previsto para apresentação da impugnação, ocorrido em 08/01/2019, foi solicitada a juntada complementar de documentos, composta basicamente em mais notas fiscais de prestação e serviços e notas fiscais eletrônicas de vendas de mercadorias, tanto da empresa Intercement Brasil SA quanto da CCB Cimpor Cimentos do Brasil SA, além de planilha excel ("ARQ_NAO_PAG.ZIP0001.XLS") que contém alguns dos dados disponibilizados no "DOC_17 CONTRIB.XLS", anteriormente juntado.

Ato contínuo, a DRJ – CURITIBA (PR) julgou a Impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INTIMAÇÃO PARA ESCLARECIMENTOS.

Sendo os dados utilizados para embasar o procedimento fiscal extraídos de arquivos, planilhas e informações apresentados pela contribuinte e havendo sido demonstrados os resultados apurados pela fiscalização em planilhas e relatórios, com ciência à interessada e seu livre acesso às informações constantes dos autos de infração, não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa, por desconhecimento ou limitação à possibilidade de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCORREÇÕES NO LANÇAMENTO. SANEAMENTO.

As irregularidades e incorreções que não importem em nulidade do lançamento serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

É prescindível o pedido de perícia quando se tratar de mera aplicação da legislação tributária, que não exija conhecimento técnico específico diferente da análise do direito que deve ser realizada pela autoridade administrativa competente para o reconhecimento do crédito ou de apresentação de provas que caberia à pessoa jurídica trazer junto à peça contestatória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

RECEITA DE VENDA DE PRODUTOS E SERVIÇOS. SERVIÇOS DE CONCRETAGEM. SISTEMA CUMULATIVO.

Somente a prestação de serviços de concretagem, que inclui o fornecimento de mão-de-obra para lançar, espalhar, adensar, nivelar e curar o concreto usinado, em obras de construção civil, desde que executados no regime de execução por administração, empreitada ou subempreitada, enquadra-se no conceito de "obra de construção civil", para fins de incidência cumulativa da Cofins e do PIS/Pasep.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

RECEITA DE VENDA DE PRODUTOS E SERVIÇOS. DOSAGEM, MISTURA, TRANSPORTE E BOMBEAMENTO DE CONCRETO. SISTEMA NÃO CUMULATIVO.

A prestação de serviços decorrentes da mistura dos elementos integrantes do concreto (areia, brita, cimento e água) e seu posterior transporte/bombeamento até o local da concretagem não se traduzem em obra de construção civil, sendo que as receitas daí oriundas sujeitam-se ao regime da não cumulatividade.

SISTEMA NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

O direito ao crédito no sistema da não cumulatividade e a sua utilização constitui uma faculdade às pessoas jurídicas que, para aproveitá-lo, têm o encargo de apresentar fatos modificativos do direito junto à Fazenda, calculando, demonstrando e comprovando os créditos pretendidos, não cabendo ao Fisco fazê-lo, já que a autoridade fiscal se limita a demonstrar o fato constitutivo do direito da Fazenda Nacional, verificando a base de cálculo que acarreta o fato gerador das contribuições ao PIS e à Cofins.

REGRA GERAL. PESSOAS JURÍDICAS TRIBUTADAS PELO LUCRO REAL. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

As pessoas jurídicas de direito privado que apuram o imposto de renda com base no lucro real estão sujeitas, como regra geral, à incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins; em consequência, para que possa haver a tributação pelo regime cumulativo, cabe a comprovação de que as receitas de bens e serviços estão dentre aquelas elencadas pelo art. 10, incisos I a VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade 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.

ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Considerando que as operações com venda de energia elétrica estão submetidas ao regime da não cumulatividade é possível o aproveitamento dos referidos créditos na aquisição; contudo, o ICMS cobrado do fornecedor/geradora de energia elétrica na condição de responsável (substituto tributário) referente à operação de venda interestadual a consumidor final não integra o custo para fins de cálculo do crédito da Cofins e do PIS/Pasep.

FRETES. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS/MATERIAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados e/ou serviços relacionados com o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e do PIS/Pasep.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

Os gastos considerados serviços aduaneiros, como operação portuária de navio, desenlonamento, controle de peso, *trimming* da carga, operação em *overtime* e serviços de desembarque não estão incluídos no rol de hipóteses de creditamento do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, nem nas hipóteses do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo o aluguel de veículos (pá-carregadeira, caçamba, caminhão munk etc).

DEVOLUÇÕES DE VENDAS. HIPÓTESES PARA APROVEITAMENTO DO CRÉDITO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens recebidos em devolução, cuja receita de venda, devidamente comprovada, tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e tenha havido submetida à tributação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ALCANÇADOS PELA TRIBUTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A 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, não dá direito a crédito, no regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins deve seguir o regime da competência contábil, devendo ser realizado nos períodos de apuração (competência) relativos aos fatos que lhes deram causa, com a necessária retificação das obrigações acessórias correspondentes (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

RECEITA DE VENDA DE PRODUTOS E SERVIÇOS. SERVIÇOS DE CONCRETAGEM. SISTEMA CUMULATIVO.

Somente a prestação de serviços de concretagem, que inclui o fornecimento de mão-de-obra para lançar, espalhar, adensar, nivelar e curar o concreto usinado, em obras de construção civil, desde que executados no regime de execução por administração, empreitada ou subempreitada, enquadra-se no conceito de “obra de construção civil”, para fins de incidência cumulativa da Cofins e do PIS/Pasep.

RECEITA DE VENDA DE PRODUTOS E SERVIÇOS. DOSAGEM, MISTURA, TRANSPORTE E BOMBEAMENTO DE CONCRETO. SISTEMA NÃO CUMULATIVO.

A prestação de serviços decorrentes da mistura dos elementos integrantes do concreto (areia, brita, cimento e água) e seu posterior transporte/bombeamento até o local da concretagem não se traduzem em obra de construção civil, sendo que as receitas daí oriundas sujeitam-se ao regime da não cumulatividade.

SISTEMA NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

O direito ao crédito no sistema da não cumulatividade e a sua utilização constitui uma faculdade às pessoas jurídicas que, para aproveitá-lo, têm o encargo de apresentar fatos modificativos do direito junto à Fazenda, calculando, demonstrando e comprovando os

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

créditos pretendidos, não cabendo ao Fisco fazê-lo, já que a autoridade fiscal se limita a demonstrar o fato constitutivo do direito da Fazenda Nacional, verificando a base de cálculo que acarreta o fato gerador das contribuições ao PIS e à Cofins.

REGRA GERAL. PESSOAS JURÍDICAS TRIBUTADAS PELO LUCRO REAL. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

As pessoas jurídicas de direito privado que apuram o imposto de renda com base no lucro real estão sujeitas, como regra geral, à incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins; em consequência, para que possa haver a tributação pelo regime cumulativo, cabe a comprovação de que as receitas de bens e serviços estão dentre aquelas elencadas pelo art. 10, incisos I a VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade 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.

ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Considerando que as operações com venda de energia elétrica estão submetidas ao regime da não cumulatividade é possível o aproveitamento dos referidos créditos na aquisição; contudo, o ICMS cobrado do fornecedor/geradora de energia elétrica na condição de responsável (substituto tributário) referente à operação de venda interestadual a consumidor final não integra o custo para fins de cálculo do crédito da Cofins e do PIS/Pasep.

FRETES. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS/MATERIAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados e/ou serviços relacionados com o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e do PIS/Pasep.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos considerados serviços aduaneiros, como operação portuária de navio, desenlonamento, controle de peso, *trimming* da carga, operação em *overtime* e serviços de desembarque não estão incluídos no rol de hipóteses de creditamento do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, nem nas hipóteses do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo o aluguel de veículos (pá-carregadeira, caçamba, caminhão *munk* etc).

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

DEVOLUÇÕES DE VENDAS. HIPÓTESES PARA APROVEITAMENTO DO CRÉDITO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens recebidos em devolução, cuja receita de venda, devidamente comprovada, tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e tenha havido submetida à tributação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ALCANÇADOS PELA TRIBUTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A 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, não dá direito a crédito, no regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins deve seguir o regime da competência contábil, devendo ser realizado nos períodos de apuração (competência) relativos aos fatos que lhes deram causa, com a necessária retificação das obrigações acessórias correspondentes (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF).

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INFORMAÇÕES INEXATAS. EFD-CONTRIBUIÇÕES. APLICABILIDADE.

De acordo as normas, informações e regras gerais para o preenchimento da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição, um dos objetivos do registro e da apresentação de dados na EFD-Contribuições é o de espelhar as receitas, sujeitas ou não à incidência de contribuição social da pessoa jurídica, como um todo, com a determinação de informação em campos apropriados da receita bruta mensal, consolidada da pessoa jurídica, correspondente ao somatório das receitas auferidas pelos seus diversos estabelecimentos; o fato de a contribuinte deixar de registrar nos campos próprios da EFD-Contribuições as operações geradoras de créditos, sem detalhamento no SPED Contribuições as operações realizadas no CNPJ de empresa incorporada, havendo sido realizada a informação somente por meio de ajustes, sem discriminar as receitas, aquisições e custos, incorreu em incidência no art. 57, III, 'a', do Decreto nº 2.158-35, de 2001, cumprindo a obrigação acessória a que estava obrigada com informações inexatas e sujeitando-se à aplicação da multa administrativa no percentual de 3% (três por cento) do valor das transações comerciais; ainda que o caso apresente a peculiaridade de a contribuinte estar amparada por decisão judicial, no que diz respeito a manter (restabelecer) o CNPJ da matriz e da filiais da empresa incorporada, não a autoriza a apresentar a escrituração digital em termos diferenciados do que foi estabelecido pela administração tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a empresa repisou os mesmos argumentos apresentados na sua Impugnação quanto às preliminares e mérito, visando cancelar as infrações subsistentes.

É o relatório.

VOTO

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de autos de infração de PIS/COFINS e Multa por apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, lavrados contra o contribuinte acima identificado, referente ao período de 01/2014 a 12/2014, no qual foram lançadas as seguintes infrações:

- a) Aplicação indevida da sistemática da cumulatividade quanto às receitas oriundas das contas contábeis 402011001-VENDA DE SERVIÇOS PAÍS -CONCRETO, 401011002-VENDA PRODUTOS/MERCADORIAS PAÍS-EMPRESAS GRUPO e 401011001-VENDA PRODUTOS/MERCADORIAS PAÍS-TERCEIROS¹, uma vez que, segundo a autoridade fiscal, essas receitas se sujeitam ao regime da não cumulatividade, pelo que foi lançada a diferença de alíquotas entre as duas sistemáticas. Assim, toda a receita de prestação de serviços e parte das receitas decorrentes da venda de produtos/mercadorias consideradas sujeitas à cumulatividade deveriam ter sido tributadas no regime não cumulativo por suposta falta de previsão legal;
- b) Diferenças a tributar em relação ao “co-processamento” e em relação a outras receitas operacionais, eis que não foi visualizada a tributação de tais valores;
- c) Glosa de créditos calculados sobre:(i) energia elétrica (parte dos valores); (ii) movimentação e transporte de materiais; (iii) serviços portuários; (iv) logística; (v) locação de pá carregadeira; (vi) demais serviços supostamente não comprovados, prestados por pessoas jurídicas ou sem entrega de nota fiscal à fiscalização; (vii) fretes; (viii) devolução de vendas; (ix) demais bens utilizados como insumos conforme relação de bens elaborada; e (x) ajustes de redução efetuados; e
- d) Multa por apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, prevista no art.57, inciso III, alínea “a”, do Decreto nº 2.158-35/01.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo de produção e comercialização de calcário, seus derivados e correlatos, em todas as modalidades, especialmente cimento.

Na análise do processo, entendo que é necessário converter o julgamento em diligência com vistas a aclarar várias situações trazidas pela Recorrente em suas argumentações para confrontar as conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal, conforme a seguir descreveê-las.

No que concerne à aplicação indevida da sistemática da cumulatividade quanto às receitas oriundas de concretagem e a consequente mudança de tributação para não cumulatividade, em vista do disposto na SCI COSIT nº24/07, entendo como necessário que seja elaborado Relatório de Apuração de Créditos de PIS e COFINS relativas as receitas auferidas nessa rubrica. Para tanto, o contribuinte deve ser intimado a apresentar demonstrativo de

¹ Foram mantidas no regime cumulativo as receitas de vendas de produtos/ mercadorias referentes ao NCM 25171000 - Calhaus, cascalho, pedras britadas (...), totalizando o montante de R\$ 31.864.575,45 das contas contábeis 401011002-VENDA PRODUTOS/MERCADORIAS PAÍS-EMPRESAS GRUPO e 401011001 VENDA PRODUTOS/MERCADORIAS PAÍS-TERCEIROS.

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

apuração de créditos, bem como documentos lastreadores e informações sobre a utilização da despesa/custo no processo.

Vale ressaltar que a diligência determinada não vincula esta Turma Julgadora quanto ao regime de apuração do PIS e da COFINS a ser adotado pelo Contribuinte, matéria de mérito a ser apreciada oportunamente.

Ainda quanto ao regime de apuração das contribuições, a Fiscalização deve relacionar as notas fiscais de vendas do regime cumulativo que foram transferidas para o não cumulativo, vez que a Fiscalização apurou o valor por diferença, apenas relacionando as notas fiscais de vendas que foram mantidas no regime cumulativo. Tal relação se faz necessária para que seja conferida natureza da venda de mercadorias ou serviços prestado envolvida em cada nota fiscal.

Há também outra questão relativa a possível duplicidade de tributação que precisa ser esclarecida pela Fiscalização, atinente à receita de co-processamento do mês de maio/2014. A Recorrente alega que houve erro ao informar esse valor na planilha para análise enviada à Fiscalização, nestes termos: *“ao verificar tal valor, procedeu à revisão de sua apuração e verificou que o valor de R\$ 869.615,78, referente ao co-processamento de maio de 2014, foi informado na planilha suporte entregue à fiscalização na linha 401011002 - Venda Produtos/Mercadorias País-Empresa, quando deveria ter sido informado na linha 402011001 - Venda de Serviços no País – Terceiros”* e aduzindo que *“a despeito do equívoco acima, o valor foi devidamente tributado, conforme se verifica da planilha anexa, a qual contém o resumo da operação (Doc. 17)”*, sendo juntada a seguinte planilha (DOC. 17 – 1.2.1a):

Na planilha suporte de apuração período maio/2014 foi informado na linha 401011002 - Venda Produtos/Mercadorias País-Empresa onde o correto é 402011001 - Venda de Serviços no País - Terceiros, porem a tributação no regime não cumulativo permaneceu.

PIS SOBRE FATURAMENTO - ICB				
CONTA	DESCRIÇÃO	05/2014	cód. Darf 8109	cód. Darf 6912
			Cumulativo	Não Cumulativo
401011001	Venda Produtos/Mercadorias País-Terceir	358.159.905,18	-	358.159.905,18
401011002	Venda Produtos/Mercadorias País-Empresa	869.615,78	-	869.615,78
405010001	Receita sobre arrendamento de Usinas De	28.482,00	-	28.482,00
402011001	Venda de Serviços no País - Terceiros	-	-	-

Desta feita, faz-se necessário que a Fiscalização verifique se de fato o referido valor foi tributado em duplicidade por equívoco: uma primeira vez pela empresa quando fez constar na base de cálculo das contribuições o valor de 869.615,78 registrado na conta 401011002-Venda Produtos/Mercadorias País-Empresa e a segunda vez pelo procedimento fiscal ao lançar o mesmo montante na conta 402011001 - Venda de Serviços no País – Terceiros.

Em suas alegações a Recorrente ainda sustenta que juntou documentação comprobatória completa visando comprovar a efetividade das devoluções de vendas com o respectivo crédito e a DRJ reconheceu o seu direito creditório, mas somente com relação algumas notas fiscais juntadas por amostragem na apresentação da impugnação.

Ocorre que, segundo informa a Recorrente, foi juntada o restante da documentação completa em 19/06/2019, pouco antes do julgamento da primeira instância, e que tal documentação não foi levada em consideração pelos julgadores na decisão proferida.

Observa-se que de fato a Recorrente juntou várias notas fiscais de saída visando comprovar a relação com as respectivas notas fiscais de devoluções, mas que se presume não foram objeto de análise pela primeira instância administrativa (fls.1.659 a 6.516), limitando a análise somente aqueles documentos apresentados juntos com a impugnação.

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

Embora a legislação indique que o momento adequado para a apresentação de provas é na Impugnação, sabe-se que este Colegiado acolhe o entendimento de que todo o julgamento administrativo deve ser norteado pela busca da verdade material, a qual aqui é entendida como a flexibilização procedimental probatória. Nesse sentido, em homenagem ao princípio da verdade material, entendo que a referida documentação deve ser analisada pela Fiscalização quanto ao seu potencial para comprovar os créditos sobre devoluções de vendas.

Em seguida, a Recorrente alega que houve confusão na elaboração do TVF quanto às receitas omitidas, vez que dá a entender que o valor de R\$ 22.434.408,19 teria sido excluído pela Recorrente. Entretanto, o que se vê da própria planilha suporte da cobrança, o valor que efetivamente teria sido excluído pela Recorrente seria apenas de R\$ 8.559.962,59, conforme planilhas constantes das e-fls.6.595 e 6.596 do recurso voluntário.

Assim, deve o Auditor Fiscal esclarecer se houve o equívoco alegado pela Recorrente e explicar se a totalidade das receitas omitidas lançadas eram originalmente deduções indevidas da receita bruta, como afirma a recorrente.

Outra temática relevante à solução da lide diz respeito ao creditamento sobre insumos do processo produtivo na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, matéria frequente nesta seção de julgamento.

Como se sabe, após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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”.

Fl. 22 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesse passo, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Observa-se que tanto o Auditor Fiscal como o acórdão recorrido já utilizaram os parâmetros atuais da jurisprudência sobre a matéria para definir sobre o direito ao creditamento de produtos e serviços utilizados pela empresa.

Porém, entendo que em algumas glosas não restaram perfeitamente caracterizadas, tanto pela fiscalização como pela empresa, quanto ao contexto no qual os insumos (bens ou serviços) foram utilizados, a exemplo de gastos com movimentação interna, onde a auditoria “sugere” que houve a movimentação apenas de insumos, mas, ao mesmo tempo, a recorrente, afirma também, em sua defesa, que se trata de movimentação interna envolvendo insumos, produtos em elaboração e produtos acabados.

Além disso, observa-se que algumas glosas constantes nos autos foi realizada de forma genérica (item B.2.7 - OUTROS CRÉDITOS DE SERVIÇOS PLEITEADOS do TVF), sem o detalhamento adequado de todas as atividades envolvidas, tanto pela Fiscalização como pela recorrente.

Fica evidente, assim, a necessidade da diligência, porque dependendo do tipo do dispêndio sobre o qual o crédito foi aproveitado, este Conselho pode entender que é permitido o creditamento ou não.

Por fim, com relação a aplicação da multa administrativa pela apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas, o Contribuinte afirma que a empresa incorporada CCB Cimpor Cimento continuou a emitir notas fiscais no ano calendário de 2014, porque, após a incorporação realizada em 28/02/2013, encontrava problemas para transferir 17 (dezessete) filiais (num total de sessenta e cinco), para passarem a operar em nome da incorporadora, contudo todos esses estabelecimentos continuavam produzindo, e, logicamente, enquanto não regularizado o novo CNPJ, os estabelecimentos deveriam utilizar o CNPJ antigo. Para isso, diz que impetrou Mandado de Segurança, sob nº 0005505-92.2014.403.6100, para manter o CNPJ da empresa incorporada ativo, bem como de suas filiais, até que o último estabelecimento incorporado obtivesse o novo registro federal, citando parte da referida decisão.

Afirma, ainda, que devido à emissão das notas fiscais pela incorporada, amparada por decisão judicial, deveria também entregar as obrigações acessórias em seu nome, incorporadora, em relação às operações da empresa incorporada, entretanto, diferentemente do alegado pela fiscalização, não havia campo próprio na EFD Contribuições para a inclusão das informações da empresa CCB Cimpor. Isso porque em razão de as notas fiscais terem sido emitidas com o CNPJ da incorporada, não era possível reunir os valores dentro dos mesmos campos da declaração. Vale dizer, as notas de serviços não poderiam ser registradas no ‘bloco A’ unificadamente, pois os CNPJ eram diferentes. Além disso, complementa, outra confusão que poderia ser gerada, ainda que o sistema pudesse aceitar a subida de dois CNPJ completamente distintos, era em relação ao número das notas fiscais, porque duas notas fiscais completamente

Fl. 23 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

distintas poderiam ter a mesma numeração, uma para cada empresa, o que não seria aceito pelo programa e, ainda que fosse aceito tal procedimento, não permitiria verificar sobre qual empresa a receita seria decorrente, causando a impossibilidade de apuração dos valores pela própria fiscalização. Diz que, por essa razão, foram necessários as operações serem realizadas por meio de ajustes, já que esta foi a maneira encontrada para que tais informações fossem devidamente prestadas, sem prejuízo algum ao Fisco.

Como se percebe, a Recorrente alega que havia uma impossibilidade técnica de informar na EFD-Contribuições da incorporadora as notas fiscais da incorporada por possuírem CNPJ diferentes ou que até mesmo a prestação dessa informação poderia apresentar erros no programa por existirem números coincidentes de notas fiscais com CNPJs diferentes. Ressalta-se que a empresa à época estava amparada por medida judicial para continuar usando o CNPJ da incorporada na emissão de notas fiscais de alguns dos seus estabelecimentos.

Mister se faz, então, a conversão do presente julgamento em diligência, posto que nos autos não é possível se extrair conclusivamente a informação se, de fato, o programa de EFD-Contribuições apresenta a impossibilidade técnica e erro suscitados pela Recorrente. Além disso, este Relator não tem conhecimento técnico suficiente para concluir se seria possível prestar as informações de notas fiscais emitidas pela incorporada na EFD-Contribuições da incorporadora com divergências de CNPJ.

Dessa forma, em homenagem ao princípio da verdade material, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referentes ao período de apuração de 01/2014 a 12/2014:

- 1) Seja elaborado Relatório de Apuração de Créditos de PIS e COFINS relativas as receitas auferidas de concretagem. Para tanto, o contribuinte deve ser intimado a apresentar quaisquer documentos e informações necessários. Além disso, deve-se apurar os efeitos dos créditos apurados e aceitos sobre o lançamento fiscal;
- 2) Que a Fiscalização verifique se de fato o valor de receita de co-processamento, no montante de R\$ 869.615,78, relativo ao mês de maio/2014, foi tributado em duplicidade por equívoco, uma primeira vez pela empresa quando fez constar na base de cálculo das contribuições esse valor registrado na conta 401011002-Venda Produtos/Mercadorias País-Empresa e a segunda vez pela Fiscalização no procedimento fiscal, ao lançar o mesmo montante como omissão na conta 402011001 - Venda de Serviços no País – Terceiros, conforme alega a recorrente;
- 3) Que a Fiscalização analise a documentação acostada nos autos pela recorrente nas e-fls. 1.659 a 5.615 e se pronuncie quanto ao seu potencial para comprovar os créditos sobre devoluções de vendas;
- 4) Que a Fiscalização apresente a composição das receitas omitidas no valor de R\$ 22.434.408,19 e informe se a totalidade das receitas omitidas lançadas eram originalmente deduções indevidas da receita bruta, conforme alega a Recorrente, baseada nas planilhas constantes das e-fls.6.595 e 6.596 do recurso voluntário;

Fl. 24 da Resolução n.º 3402-003.443 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.720796/2018-78

- 5) Que recorrente seja intimada a relacionar de forma segregada as despesas com movimentação interna de insumos, produtos elaboração e de produtos acabados;
- 6) Que a Fiscalização detalhe as atividades no item B.2.7 - OUTROS CRÉDITOS DE SERVIÇOS PLEITEADOS do TVF;
- 7) A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela empresa na diligência, principalmente quanto ao seu potencial para reverter as glosas efetuadas, em vista do conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, incluindo os novos créditos apurados no item 1;
- 8) Que a Fiscalização informe se no programa da EFD-Contribuições há alguma impossibilidade técnica ou erro que impede que sejam informadas notas fiscais de vendas de bens e prestação de serviços no bloco A, com CNPJ diferentes, ou seja, se permite o registro unificado de notas fiscais da empresa incorporadora e da incorporada;
- 9) Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011;

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo