



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10314.720796/2018-78 |
| ACÓRDÃO | 3102-002.908 – 3 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 20 de agosto de 2024 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | INTERCEMENT BRASIL S/A |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

ALEGADA NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES DE APURAÇÃO. MERO ERRO MATERIAL. Não merece acolhimento a preliminar de nulidade do auto em virtude de mero erro material que transportou valor de rubrica errada na apuração das contribuições, devendo-se, no entanto, em face do reconhecimento do erro material em diligência fiscal determinada pelo colegiado, admitir a necessidade de que sejam deduzidos, dos créditos tributários lançados, tais valores.

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. O ICMS ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

Tal temática também foi objeto do Repetitivo nº 1231, 1^a Seção do STJ: EREsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC. Impossibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Gera direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para o transporte produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS COM SUSPENSÃO, SUJEITOS ALÍQUOTAS ZERO, PRESUMIDO OU ISENTOS. CRÉDITO BÁSICO. POSSIBILIDADE

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos adquiridos com suspensão, alíquota zero, presumido ou isentos das contribuições geram direito a crédito básico integral para o PIS e a COFINS não cumulativos.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsomem ao conceito de insumos para fins de

credитamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE VEÍCULOS UTILIZADOS TRANSPORTE INSUMOS. FASE AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com aluguéis veículos (pás carregadeiras) utilizados para o transporte de insumo se constituem em insumos na produção pelo critério da essencialidade, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Aplica-se multa por infração à legislação tributária quando o contribuinte, obrigado à transmissão da Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições para o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped, o faz com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer do recurso, afastar as nulidades e, no mérito, para dar parcial provimento ao recurso a fim de reconhecer os seguinte itens: a) reverter a glosa da exclusão à base de cálculo do PIS e COFINS no montante de R\$ R\$ 8.552.486,96; b) acolher os valores corrigidos de CRÉDITOS ACEITOS de Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda apurados na diligência, que tiveram os valores de PIS e COFINS lançados corrigidos, constando os valores corretos na linha 42 da planilha APURAÇÃO PIS COFINS DILIGÊNCIA; c) reverter as glosas de fretes no transporte de produtos em elaboração e insumos; d) reverter a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à suspensão, nos termos estabelecidos na Súmula CARF nº188; e) reverter as glosas de créditos de aluguéis calculados sobre pás carregadeiras utilizadas no transporte de insumos; f) reverter a glosa do tópico “B.2.5) SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA”, apenas concernente as notas fiscais de prestação de serviços da empresa METAL AR ENGENHARIA LTDA; g) reverter a glosa de assistência técnica, assistente

técnico, honorários de assistente técnico, manutenção e reparo de elevadores, ventiladores e exaustores, pintura de equipamentos; h) reverter a glosa de locação caminhão MUNCK – H e MUNCK – UM; i) reverter a glosa de serviço 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); e j) reverter a glosa de créditos calculados sobre as devoluções de vendas, conforme apurado na linha 45 da planilha APURAÇÃO PIS COFINS DILIGÊNCIA; e ii) por maioria, para manter a glosa dos seguintes itens de insumos: apoio logístico, confecção e impressão de etiquetas, honorários e desenvolvimento de engenharia e assessoria técnica e tratamento de óleo de transformador. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimarães. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº14.689/2023 e da IN RFB nº2.205/2024, as quais deverão ser observadas quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros:Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Larissa Cassia Favaro Boldrin (substituta integral) e Pedro Sousa Bispo(Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido 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 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, 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 – glossa de crédito sobre bens e serviços que não sofreram incidência das contribuições quando da aquisição;

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 glossa 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, repara, a fiscalização considerou as receitas como decorrentes de uma simples produção e transporte de concreto, descharacterizando 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 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 tributou 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 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, 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 “coprocessamento” 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 ICMST 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 restrinui 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 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.

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 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 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, acontecido 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.

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 à 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, desenlonramento, 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 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 à 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).

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.

O colegiado, em sessão realizada em 31 de julho de 2019, resolveu baixar o processo em diligência para que a autoridade fiscal esclarecesse os seguintes quesitos:

- 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;
- 5) Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, indicando de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade desses dispêndios para a tomada de crédito, inclusive se os dispêndios envolvidos (especificamente os serviços) estão relacionados com os insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados. Nesse item, a recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Termo de Verificação Fiscal;
- 6) A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela empresa no laudo, 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;

- 7) 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;

Atendida a solicitação do colegiado, a autoridade fiscal elaborou relatório de diligência fiscal constante e-fls.19.246 a 19.260.

O contribuinte se manifestou sobre o resultado da diligência, e-fls.19.268 a 19.310.

É o relatório.

VOTO

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 “coprocessamento” 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,

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.

- 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.

Feitas essas breves considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da recorrente em suas preliminares e mérito.

Nulidades do Auto de Infração

A Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento tendo em vista a existência de erro incorrigível em sua construção. Afirma a recorrente que na feitura do auto de infração o auditor incorreu nos seguintes erros insanáveis:

- (i) O relatório e os anexos da autuação não são claros o suficiente para que a Recorrente possa verificar com certeza qual o objeto e os números envolvidos na autuação;
- (ii) O Auto de Infração não possui anexos que detalhem a origem das diferenças encontradas em relação às receitas envolvidas na reapuração do PIS e da COFINS para o ano de 2014, tanto para o regime cumulativo como para o regime não cumulativo.
- (iii) Diferentemente do que assevera o acórdão, os valores não são facilmente verificáveis. Como se verá a seguir, há diferença até mesmo entre o valor constante do anexo do AIIM e aquele apontado no TVF, que sequer foi explicada, tanto pelo TVF quanto pelo acórdão.

Sem razão à recorrente.

Entendo que o fato da Recorrente discordar de determinados valores constantes nas planilhas objeto de lançamento não enseja a nulidade do lançamento como preliminar, isso porque tal temática, na verdade, confunde-se com o mérito, que será devidamente realizada a sua análise nos itens seguintes.

Ademais, o processo foi devidamente baixado em diligência por este colegiado a fim da autoridade fiscal esclarecer as obscuridades e erros alegados.

O PAF (processo administrativo fiscal) preceitua que não se pode falar em nulidade do processo caso não se identifique as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Além disso, o Auditor era competente para lavrar o presente auto e não se vislumbra qualquer cerceamento do direito de defesa alegado pela Recorrente, uma vez que o auto de infração se encontra revestido de todos os pressupostos necessários de validade previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

A Fiscalização deixa claro no Termo de Verificação Fiscal a motivação do lançamento com os fatos que ensejaram os lançamentos tributários, detalhadamente descritos, bem como foram elaborados demonstrativos que apontaram as bases de cálculo e os valores das respectivas infrações. Foram, também, demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as penalidades aplicáveis (dispositivos legais infringidos).

Dessa forma, deve ser afastada a nulidade arguida

Nulidades do acórdão recorrido

Aduz a recorrente que a DRJ deixou de apreciar toda a argumentação esposada, limitando-se, em relação a praticamente todos os pontos suscitados pela defesa, a reafirmar o que a auditoria concluiu, redundando na falta de motivação da decisão e consequente cerceamento do seu direito de defesa.

Além disso, alega que o acórdão deve ser considerado nulo, posto que houve o indeferimento do pedido de conversão do feito em diligência.

Em vista do cerceamento do direito à ampla defesa, diz que não há dúvidas de que o acórdão deve ser considerado nulo de pleno direito, por força, inclusive, do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito defesa por falta de motivação suscitadas pela Recorrente, visto que está claramente indicada na decisão recorrida a motivação para a manutenção parcial do lançamento em cada infração.

O que se verifica tanto na impugnação quanto no recurso voluntário apresentados é exatamente o pleno exercício do direito de defesa pela recorrente, que tratou de apresentar alegações fundamentadas, trazendo argumentos relevantes para o presente julgamento.

Ademais, como é cediço, o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pelo contribuinte, mas tão somente aqueles essenciais trazidos no recurso para formar o seu convencimento. No presente caso, não se observa qualquer falta de análise de aspecto fundamental para o deslinde da lide pelo Julgador a quo.

No que concerne ao indeferimento da diligência, a autoridade julgadora a quo considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção

quanto às infrações lançadas, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide.

O Julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 163, que assim prevê:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Tal temática foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção parcial do lançamento efetuado, conforme se infere da fundamentação do acórdão recorrido.

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Com essa fundamentação, afasta-se a preliminar

Mérito

Receitas tributadas pelo regime cumulativo-Concretagem

Noticia-se nos autos que a fiscalização reclassificou as receitas de concretagem auferidas pelo contribuinte, no montante de R\$ 636.687.678,18, do regime cumulativo para o regime não cumulativo.

A fiscalização alega que a atividade principal da recorrente é a prestação de serviço de concretagem, razão pela qual a apuração das contribuições ao PIS e à COFINS no regime cumulativo estaria incorreta.

A recorrente, por sua vez, afirma que tais receitas não poderiam ser tributadas pelo regime não cumulativo. Além de as notas fiscais apresentadas na fiscalização serem suficientes para demonstrar a atividade exercida pela Recorrente, que é sim aquela descrita no inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, no momento da Impugnação a ora recorrente apresentou os

contratos de prestação de serviços, cujas condições gerais são aquelas registradas no 4º Registro de Títulos e Documentos Civil de Pessoa Jurídica da Cidade de São Paulo (Doc. 05 da Impugnação), bem como as respectivas notas fiscais (petição de 19.06.2019), que demonstram as especificações do concreto contratado em cada uma das obras correspondentes, o que por si só demonstra que o serviço de concretagem não pode ser considerado uma mera produção e entrega de concreto.

Com efeito, a controvérsia neste tópico está relacionada com o tipo de atividade prestada pela empresa autuada, qual seja, o serviço de concretagem, se tal atividade atende aos ditames do inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/03 e do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003 para poder se caracterizar como “obras de construção civil” e consequentemente permanecer no regime cumulativo para a tributação das contribuições ao PIS e a COFINS.

Por oportuno, cita-se o **Ato Declaratório Interpretativo COSIT nº 30 de 1999**, que trata do conceito e alcance do termo "obras de construção civil" utilizado para a caracterização da receita auferida nesta modalidade e tributação sob o regime de apuração cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos do inciso XX do art. 10 e do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Segundo a referida norma, enquadram-se no conceito de obras de construção civil as obras e os serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como exemplificados a seguir:

Construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;

Sondagens, fundações e escavações;

Construção de estrada e logradouros públicos;

Construção de pontes, viadutos e monumentos;

Terraplenagem e pavimentação;

Pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e

Quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Ainda a referida norma determina que ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em soluções de consulta ou em soluções de divergências emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Pela leitura, observa-se que no **ADN Cosit nº 30/1999** a RFB interpretou de forma mais abrangente o termo "obras de construção civil", vez também que incluiu nessa categoria os serviços auxiliares e complementares.

No entanto, há que se interpretar a referida norma em conjunto com os ditames da Lei nº 10.833/2003, isso porque não é qualquer serviço de construção civil que usufrui da exceção presente na lei para permanecer no regime cumulativo, mas tão somente aquelas receitas decorrentes de serviços feitos sob o regime de execução por administração, empreitada ou

subempreitada, de execução de obras de construção civil. Abaixo, reproduz-se o dispositivo da Lei nº 10.833, de 2003 que estabelece a referida condição:

Lei nº 10.833, de 2003

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;

Disso se conclui que não são quaisquer serviços auxiliares e complementares que estão incluídos na exceção presente na lei, mas somente aqueles que fazem parte de contratos de execução de obras de construção civil, sob o regime da execução por administração, empreitada ou subempreitada.

Faz-se necessário conceituar cada um desses contratos para entender a finalidade de cada um deles:

Contrato por administração ou a preço de custo - nesse regime, a construtora contratada é responsável pela execução da obra e cobra para isso uma comissão por administração. É também chamada de preço de custo porque é no final da execução da obra que o contratante saberá de fato quanto teve que pagar pelo serviço completo.

Contrato por empreitada - o proprietário da obra contrata um empreiteiro (normalmente, construtora), que se obriga a realizar e entregar uma obra específica, mediante remuneração previamente estabelecida. É também chamado de contrato a preço fixo.

Contrato por subempreitada - ocorre quando uma construtora contrata um terceiro para realizar empreitada. Essa empreiteira (subcontratada) está responsável pela execução da obra, sob a supervisão do construtor.

Na operação desses contratos, geralmente, o construtor ou o empreiteiro executa, além da obra de construção civil propriamente dita (construção, demolição, reforma e ampliação), também executa serviços auxiliares e complementares de construção civil, a exemplo de pintura predial, instalações elétricas e hidráulicas, etc. Assim, têm-se que somente tais serviços de construção civil, quando aplicados à execução da obra e forem vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada, é que estão abarcados pela regra contida no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, o serviço de construção civil executado apenas para finalidade de acrescentar uma utilidade à edificação, sem um contrato de obra vinculado no respectivo momento, foge completamente ao comando aqui discutido, devendo as receitas decorrentes do contrato desse serviço serem calculadas de acordo com o regime de apuração não cumulativa

cujas diretrizes estão estampadas na Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e na Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS).

Entende-se que um serviço de construção civil é vinculado a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviços.

Em resumo, submetem-se ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS (regime anterior) em razão do comando estatuído pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal) as receitas decorrentes de contrato de execução por administração, empreitada e subempreitada de obras de construção civil, sendo que os serviços auxiliares e complementares de construção civil aplicados à execução da obra e decorrentes do mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada, prestados diretamente pelo contratado (construtora, empreiteiro, etc), estão incluídos nesse regime, tendo em vista que a finalidade desses contratos é a entrega da obra à contratante.

Quanto aos serviços de empresas fornecedoras de concreto, em recente Solução de Consulta nº 43 – COSIT, assim, a SRF se manifestou sobre um caso semelhante:

Solução de Consulta nº 43 - Cosit Data 27 de maio de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO.

A expressão “obras de construção civil”, para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados. Os serviços de construção civil submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa. A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 10, XX, e 15, V. Lei nº 10637, de 2002; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 5.194, de 1966.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO.

A expressão “obras de construção civil”, para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados.

Os serviços de construção civil submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa.

A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XX; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 5.194, de 1966

(...)

CONCRETAGEM OU BETONAGEM

(...)

50. Por sua vez, concretagem pode ser conceituada como o procedimento que envolve as atividades de preparo, transporte, lançamento, adensamento e cura do concreto.

51. O Preparo consiste na mistura dos elementos para a formação do concreto. As etapas de preparo do concreto, atualmente determinadas pela NBR ABNT 12.655, de 2015, envolvem:

- a) caracterização dos materiais componentes do concreto;
- b) estudo da dosagem do concreto;
- c) ajuste e comprovação do traço de concreto; e
- d) elaboração do concreto.

52. Quanto a essa etapa é basilar ressaltar o seguinte: o preparo do concreto pode ser feito diretamente pela executante ou por empresa de serviço de concretagem, ora denominada de central pela NBR ABNT 7.212, de 2012. Daí, temos dois modus operandi estabelecidos pela NBR ABNT 14.931, de 2004:

(...)

57. Diante dos conceitos acima expendidos acerca de todo o processo de concretagem, temos que:

- a) Caso a construtora contratada através de regime de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil seja ela mesma responsável pelos

serviços de construção civil relativos ao preparo, transporte, lançamento, adensamento e cura da concretagem, as receitas decorrentes de tais serviços submetem-se ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em razão do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal. Isso ocorre em virtude de todos os serviços de concretagem, da preparação à cura, serem aplicados na execução da obra de construção civil.

b) Caso a construtora contratada através do regime de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil mantenha contrato em que esteja estipulado que terceiros, normalmente centrais de concretagem, estejam responsáveis pelo preparo e transporte do concreto, tais receitas submetem-se ao regime de apuração não cumulativa das exações em apreço, dado que esses processos independem da aplicação do produto em obra de construção civil determinada e a ela não se vinculam. Nesse caso, apenas as receitas decorrentes dos processos de lançamento, adensamento e cura estarão sujeitas ao regime de apuração cumulativa em virtude da disposição legal em exame.

(...)

88. A concretagem executada por construtora pessoalmente responsável pelas etapas do preparo à cura do concreto contratadas mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada de construção civil deverão submeter suas receitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Porém, caso o preparo e o transporte do concreto sejam realizados por terceiros, essas receitas submetem-se ao regime de apuração não cumulativa de ambas as exações.

(negrito nosso)

No caso sob análise, percebe-se que a recorrente faz o papel do terceiro citado no último parágrafo da referida solução de consulta, posto que é fornecedora de concreto para utilização em obra executada e entregue por outra empresa contratada (construtora), conforme se comprova pelos contratos e notas fiscais juntados aos autos.

A empresa autuada, conforme se verifica dos contratos de prestação de serviço, é a responsável pela produção (preparação, dosagem e entrega, com o controle de qualidade sobre todas as etapas) como também pelo bombeamento do concreto, que é o serviço de transporte do concreto para a peça a ser concretada, sempre executado com o seu caminhão e funcionários para montagem e desmontagem dos equipamentos.

Portanto, constata-se que a empresa autuada não é a responsável pela execução e entrega da obra de construção civil contratada, mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada de construção civil. Esta é sim uma fornecedora do concreto utilizado na obra de construção civil executada e entregue por outra empresa, normalmente construtora.

Em tal situação, entendo que a empresa recorrente, fornecedora de concreto, não faz jus, ao benefício constante do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal, qual seja, tributar as receitas decorrentes desse fornecimento no regime cumulativo, visto que não é a empresa responsável pela execução e entrega da obra de construção civil, mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada, não se constituindo o fornecimento do concreto por empresa terceirizada, portanto, em serviços de construção civil, nos termos da legislação citada.

Nesse mesmo sentido, temos decisões de turmas do CARF, envolvendo empresas do mesmo ramo de atividade:

PIS/COFINS - FATURAMENTO. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONDIÇÕES.

A concretagem executada por construtora pessoalmente responsável pelas etapas do preparo à cura do concreto contratadas mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada de construção civil deverão submeter suas receitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Porém, caso o preparo e o transporte do concreto sejam realizados por terceiros, essas receitas submetem-se ao regime de apuração não cumulativa de ambas as exações, alcançada a hipótese do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

(Acórdão nº3301-012.431, sessão de 23 de março de 2023, conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior)

Assim, deve ser mantida a tributação pelo regime não cumulativo do PIS e da COFINS das receitas de concretagem auferidas pela empresa recorrente.

Direito ao crédito do valor dos insumos decorrentes de tal atividade

A recorrente argumenta que, em remotíssima e absurda hipótese não se considerasse que o serviço de concretagem tem receitas tributadas pelo regime cumulativo, ao menos 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, sob pena de nulidade da autuação.

Sobre essa temática, o colegiado resolveu baixar o processo em diligência para obter a seguinte informação:

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.

Informou a fiscalização que, durante o procedimento fiscal, por meio de intimação, a empresa foi instada a apresentar planilha em que calcula o coeficiente entre receita cumulativa

e receita bruta, que foi utilizado por ele no rateio entre as despesas dos regimes cumulativos e não cumulativos.

A fiscalização informou que, após a realocação de receitas do regime cumulativo para não cumulativo, recalcoulou o coeficiente de rateio em comento (linha 34 da planilha) com base nos novos valores considerados da receita cumulativa, conforme folha nº64, no anexo APURAÇÃO PIS COFINS do Termo de Verificação Fiscal.

Informou ainda a fiscalização que a empresa não apresentou relação de despesas ou custos que teriam sido imputadas exclusivamente às operações que a Autoridade Fiscal tributou, de ofício, no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, até porque, isso não seria possível na medida em que a escrituração contábil da empresa sequer possui informações sobre “centros de custos” que permita tal distinção.

Como se observa, a fiscalização constatou que a empresa não dispõe de um sistema de apuração de custos integrado e coordenado com a contabilidade, fato que leva necessariamente ao método de rateio entre as receitas não cumulativa e receita bruta total para apuração dos créditos proporcionais, diante da impossibilidade de apurar os custos exclusivos de cada tipo de receita auferida.

Assim, como há uma impossibilidade técnica de se apurar o custo exclusivos de cada tipo de receita auferida, houve necessidade de utilização de critério de rateio.

A recorrente em sua defesa não trouxe elementos contábeis e fiscais que pudessem infirmar as conclusões da fiscalização quanto à impossibilidade de apuração de créditos sobre custos /despesas exclusivamente ligadas às receitas do regime não cumulativo.

Diante do exposto, entendo que agiu corretamente a fiscalização ao utilizar o critério de rateio para apurar os créditos de PIS e COFINS relacionados com as receitas não cumulativas, não havendo, por isso, nada a retocar no lançamento quanto à apuração dos créditos.

Receita de venda de produtos/mercadorias

Neste tópico é explicado no termo de verificação fiscal que a empresa lançou na rubrica de receita de venda de produtos/mercadorias, sujeita ao regime cumulativo, o montante de R\$ 45.445.349,89 no regime cumulativo.

Reconheceu-se a pertinência dessa modalidade de tributação para o montante de R\$ 31.864.575,45, referente ao NCM 25171000 - Calhaus, cascalho, pedras britadas (...), conforme previsto no art. 8º, XII das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

Art.8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep [COFINS], vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º (...)

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita”.

Com relação a diferença de R\$ 13.580.774,44, o auditor fiscal afirma que em vista da descrição das mercadorias constante nas notas fiscais eletrônicas, juntadas nos anexos II e III, por falta de amparo legal deve ser mantida a tributação pelo regime não cumulativo.

O contribuinte alega sobre a diferença de R\$ 13.580.774,44 tributada pelo regime não cumulativo que não há qualquer planilha demonstrando a composição dos valores no auto de infração, muito menos o reconhecimento dos créditos correspondentes ao regime. Sem o devido demonstrativo, a Recorrente não consegue estabelecer a origem da diferença, o que prejudica a sua defesa, em nítido cerceamento de defesa.

Sem razão a recorrente.

Como se constata no TVF (Termo de Verificação Fiscal), as notas fiscais estão discriminadas nos anexos I e II, nos quais é possível facilmente se identificar, por exclusão, que todas as notas que não se trata de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita foram reclassificadas para o regime não cumulativo.

A própria recorrente, contraditoriamente a sua argumentação, afirma em sua defesa que fez a identificação dos bens/serviços de compuseram o montante reclassificado, tratando-se de serviços: serviços de bomba lança, serviços de bomba alta, adicional de m³ faltante, taxa de mobilização e concretagem.

Portanto, não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa por falta de discriminação do valor da receita reclassificada.

No mesmo tópico, a recorrente alega que os valores reclassificados, em verdade, tais receitas são decorrentes de serviços de construção civil. Os serviços de concretagem e bombeamento foram explicados no item anterior, e efetivamente são serviços de construção civil realizados por empreitada, com emprego de mão de obra da recorrente e finalização dentro da obra.

Aduz ainda que o adicional de m³ faltante (metro cúbico faltante) é um valor que é cobrado em razão da subutilização da capacidade da betoneira dentro da obra (exemplos: cláusula 6.5 dos contratos registrados via sistema e 5.2.2 do contrato Windsor), relacionado à produtividade e capacidade do equipamento disponibilizado pela Recorrente.

Por fim, a taxa de mobilização: “tem como origem os contratos de obras ou grandes serviços de engenharia que envolvem necessidades de implantação de canteiros de obras, fixação de equipamentos de grande porte, alocação de grande número de funcionários”¹⁶. Pode-se verificar tal taxa na cláusula 5.2.4 do contrato celebrado com a empresa Windsor.

Conclui afirmando ficar claro que os adicionais de metro cúbico faltante e taxas de mobilização são cláusulas dos contratos de concretagem e são, assim, referentes a serviços de

construção civil, enquadrados no já citado artigo 10, inciso XX, da Lei nº 10.833/03, permanecendo sujeitos à tributação pelo regime cumulativo.

Não assiste razão à recorrente.

Como se observa, tais serviços abordados neste tópico estão inseridos nos contratos de concretagem, tendo a mesma natureza, aspecto já discutido em tópico próprio.

Assim, a fim de se evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações daquele tópico para manter o lançamento fiscal.

Receitas tributadas pelo regime não cumulativo- Receita bruta de vendas

Neste tópico foram apuradas duas diferenças, conforme descrito pela fiscalização no termo de verificação fiscal, quais sejam, receitas de coprocessamento declaradas a menor constatada no montante R\$ 869.615,78, constante da conta contábil 402011001, bem como, em outras receitas operacionais foi apurada a diferença corresponde ao valor de R\$ 731.824,48 lançado, referente à conta 45199010, sendo que a relação dos valores considerados se encontra em planilha anexa – ANEXO V, e a de R\$ 81.422,82, que embora esteja lançado na conta 451990005 – DIVENDOS, tem histórico de Juros sobre Capital Próprio – JCP, referente ao mês de maio.

Com relação ao primeiro item, a recorrente alega que o Termo de Verificação foi absolutamente impreciso quanto à diferença lançada. Isso porque, apesar de a fiscalização informar que teria apurado o valor de R\$ 7.337.722,44, conforme planilha elaborada pela fiscalização (documento “Apuração PIS COFINS”, planilha “Apuração não cumulativa” e documento “Valores lançados Omissão Receita”), o único valor a esse título que não teria sido tributado (gerando diferença na referida planilha), é o valor de R\$ 869.615,78 referente a maio de 2014.

Em resposta a diligência solicitada pelo colegiado, a fiscalização informa que lançou o referido valor por diferença entre o valor apurado na EFD contábil e aquele informado pelo contribuinte na EFD contribuições. O valor de R\$ 869.615,78 foi apurado no mês de maio/2014. Adicionalmente, no Doc. 17 enviado na impugnação, na aba “A.2.1a NFs Coprocessamento”, consta a relação dos documentos que totalizam o valor lançado a título de omissão de receitas.

Quanto a esse aspecto, afirma a recorrente que a referida receita de R\$ 869.615,78 teria sido informada incorretamente na planilha apresentada à fiscalização na linha 401011002 - Venda Produtos/Mercadorias País-Empresa, quando deveria ter sido informado na linha 402011001 - Venda de Serviços no País – Terceiros. Ocorre que, a despeito do equívoco acima, o valor foi devidamente tributado, conforme se verifica da planilha anexada à Impugnação, a qual contém o resumo da operação (Doc. 17 da Impugnação). O equívoco ocorreu apenas em relação à planilha enviada para análise da fiscalização, sendo certo que a apuração foi correta.

Não assiste razão à recorrente.

Como se constata, o valor da diferença apurada pela fiscalização encontra-se perfeitamente discriminada pela fiscalização, restando comprovada por planilhas juntadas, registros das EFDs (contribuição e contábil) e notas fiscais de coprocessamento do mês de maio/2014 que não foram tributadas na apuração das contribuições em comento. O valor foi apurado pelo confronto entre os arquivos digitais da empresa, quais sejam, registros contábeis da conta contábil 402011001 constante da EFD contábil e os registros constante da EFD-contribuições, estando devidamente comprovado pelos documentos juntados. Além disso, atesta a fiscalização que as notas fiscais que compõem o montante de R\$ 869.615,78 foram listadas pela recorrente na sua impugnação na planilha denominada “A.2.1a NFs Coprocessamento” (e-fls.1.626) e tais notas fiscais estão registradas em maio/2014 na conta contábil 402011001 constante da EFD contábil.

A recorrente, por sua vez, insiste que o referido montante foi informado em conta errada na planilha apresentada à fiscalização, sendo que o correto seria na conta contábil 402011002 que foi devidamente oferecida à tributação do PIS e da COFINS.

Em que pese os argumentos do contribuinte, os elementos trazidos aos autos só comprovam a correção das conclusões da fiscalização, isso porque o próprio laudo apresentado pela recorrente confirma que o valor de R\$ 869.615,78 foi escriturado na conta contábil 402011001 e não na conta 402011002 como aduz a recorrente para alegar suposta tributação em duplicidade, conforme se constata na planilha abaixo reproduzida, constante do laudo juntado:

402011001 - VENDA DE SERVIÇOS PAIS - CO PROCESSAMENTO

| Lneg Novo | | Mont.em MI | PIS c/ Reide | COFINS c/ Reide |
|-----------|--------------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| 0018 | BODOQUENA - CIMENTO | - 2.902,66 | -47,89 | -220,60 |
| 0024 | IJACI - CIMENTO | - 362.567,50 | -5.982,36 | -27.555,13 |
| 0025 | PEDRO LEOPOLDO - CIMENTO | - 198.265,95 | -3.271,39 | -15.068,21 |
| 0091 | JOAO PESSOA | - | 0,00 | 0,00 |
| 0122 | CANDIOTA | - 45.887,76 | -757,15 | -3.487,47 |
| F115 | CAMPO FORMOSO | - 52.035,60 | -858,59 | -3.954,71 |
| F119 | CEZARINA | - 140.868,73 | -2.324,33 | -10.706,02 |
| F121 | JOAO PESSOA | - 67.087,58 | -1.106,95 | -5.098,66 |
| F124 | SÃO MIGUEL DOS CAMPOS | - | 0,00 | 0,00 |
| | TOTAL | - 869.615,78 | - 14.348,66 | - 66.090,80 |

Desta feita, constata-se que a referida receita foi de fato escriturada na conta contábil 402011001, não ocorrendo a duplicidade alegada, o que ensejou corretamente o lançamento fiscal de omissão de receitas no montante de R\$ 869.615,78, posto que as notas fiscais que compuseram o valor no mês de maio/2014 não foram registradas na EFD Contribuições.

Como é cediço, se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

Diante do exposto, deve ser mantido o lançamento nessa infração.

Ainda nesse mesmo tópico, discute-se a diferença de R\$ 813.247,30 referente a receitas supostamente não tributadas no regime não cumulativo.

O auditor fiscal explica no TVF que a diferença encontrada da rubrica “outras receitas” corresponde ao valor de R\$ 731.824,48 lançado a maior pela fiscalização, referente à conta 45199010, sendo que a relação dos valores considerados se encontra em planilha anexa – ANEXO V, bem como a R\$ 81.422,82, que embora esteja lançado na conta 451990005 – DIVENDOS, tem histórico de Juros sobre Capital Próprio – JCP, referente ao mês de maio.

Nos anexos IV e V estão discriminados os valores apurados, bem como os lançamentos contábeis que originaram a diferença apurada.

Dito isso, não prospera a alegação da recorrente de que a fiscalização não teria demonstrado a diferença apurada.

Explica ainda a recorrente que as supostas diferenças apuradas decorreram em verdade de ajustes efetuados na contabilidade de meses anteriores referente ao ICMS Prodep, que haviam sido pagos em alguns meses do ano de 2014, especificamente nos meses de janeiro e dezembro.

Ocorre que as referidas diferenças apuradas pela fiscalização foram lançadas em contas de receita na contabilidade do período objeto de fiscalização e não em conta de “ajustes de exercícios anteriores”, agindo corretamente o auditor ao considerar tais valores nos cálculos das contribuições.

Ademais, a recorrente não prova nos autos que as referidas receitas já tinham sido tributadas nos períodos anteriores que alega, o que poderia ensejar uma duplicidade na tributação.

Assim, uma vez que a recorrente não trouxe aos autos elementos capazes de infirmar o lançamento nessa infração, este deve ser mantido.

Glosas em Isenções e Exclusões

Trata este tópico de deduções à base de cálculo das contribuições em comento supostamente não aceitas pela fiscalização no valor de R\$ 22.434.408,19, montante composto a partir das contas 45199010 (ICMS Prodep), 45199001 (outras receitas operacionais), 40501001 (arrendamento de usina) e 45199005 (JCP).

A recorrente afirma que, embora o Termo de Verificação Fiscal tenha informado o valor de R\$ 22.434.408,19, pela planilha anexa ao auto de infração (Valores lançados Omissão Receita), o valor encontrado de diferença é de R\$ 8.559.962,59, que seria decorrente de receitas de exportação e de receitas tributadas à alíquota zero ou sem incidência de PIS e COFINS.

Em vista da dúvida quanto a natureza e valor dessa infração, o colegiado, por meio de resolução, requisitou à fiscalização a apresentar a composição das receitas omitidas no valor de R\$ 22.434.408,19 e informar 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.

Em atendimento a solicitação do colegiado, o auditor fiscal fez as seguintes considerações:

Através desse item, a Fiscalização foi requisitada a apresentar a composição das receitas omitidas no valor de R\$ 22.434.408,19 e informar 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.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, item A.2.2 (-) ISENÇÕES E EXCLUSÕES, tem-se que não foi aceito pela fiscalização, como exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor de R\$ 22.434.408,19 (referentes a lançamentos efetuados nas contas contábeis 45199010, 451990001, 405010001 e 451990005).

Contudo, ao proceder a revisão do lançamento, constatou-se que o contribuinte não excluiu esses valores da base de cálculo das contribuições em comento. Portanto a fiscalização errou ao considerar esses valores como omissão de receita por dedução indevida.

Adicionalmente, embora o valor de R\$ 22.434.408,19 conste como omissão de receita no Termo de Verificação Fiscal, na planilha de apuração elaborada e constante da folha 64 ("Apuração PIS COFINS"), esse valor não foi considerado.

O que foi considerado como dedução indevida da receita bruta na planilha em comento, por erro da fiscalização, foi o valor de R\$ 8.552.486,96 (receitas vinculadas a contratos de REIDI).

| (-) ISENÇÕES E EXCLUSÕES: | Receitas com Suspensão REIDI |
|---------------------------|------------------------------|
| JAN | 878.761,50 |
| FEV | 297.265,75 |
| MAR | 126.739,55 |
| ABR | 463.840,96 |
| MAI | 534.773,58 |
| JUN | 526.451,72 |
| JUL | 52.525,88 |
| AGO | 73.572,97 |
| SET | 1.222.634,17 |
| OUT | 1.839.721,38 |
| NOV | 1.741.135,89 |
| DEZ | 795.063,61 |
| TOTAL | 8.552.486,96 |

Em relação a essas receitas, porém, o impugnante apresentou planilha (folha 1.626 - "doc 17") em que consta na aba "A.2.2 NFs" os respectivos n°s dos Atos Declaratórios Executivos que concederam o benefício.

Pelo exposto, entende-se que o valor de R\$ 8.552.486,96, referente à base de cálculo das contribuições em comento, foi lançado erroneamente pela Fiscalização.

Ressalta-se que esses valores foram corrigidos e os valores corretos constam na linha 19 da planilha APURAÇÃO PIS COFINS DILIGÊNCIA, anexa ao presente termo.

(negritos nossos)

Como se percebe, o auditor fiscal esclarece que, apesar de constar no TVF o total de exclusões não admitidas na base de cálculo de PIS e COFINS no valor de R\$ 22.434.408,19, em verdade, o valor da exclusão não admitida no auto de infração foi de R\$ 8.552.486,96.

Com relação ao montante lançado, entendeu o auditor que o valor de R\$ 8.552.486,96, referente à base de cálculo das contribuições em comento, foi lançado erroneamente pela fiscalização, de maneira que o contribuinte tinha direito a tal dedução, porque se trata de exclusões decorrentes de vendas com suspensão em razão do REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura.

Assim, não havendo mais controvérsia quanto a essa infração, deve ser revertida a glosa da exclusão à base de cálculo do PIS e COFINS no montante de R\$ R\$ 8.552.486,96.

Glosa de Créditos de Energia Elétrica

Conforme consignado nos autos, a fiscalização glosou os créditos tomados pela recorrente referentes aos gastos com energia elétrica sob o fundamento de que, embora as notas fiscais de energia elétrica tivessem CST COFINS “outras operações” ou “tributado ad valorem”, não tinham destaque de PIS e de COFINS. Entendeu a fiscalização que as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das respectivas contribuições, em regra, não geram direito ao crédito, glosando-se os valores relacionados a essas transações.

O acórdão recorrido reconheceu e restabeleceu o valor do crédito em relação ao item quanto à falta de destaque do ICMS nas notas fiscais, mantendo, contudo, a glosa em relação à inclusão do ICMS/ST.

Aduz a recorrente que, no caso de substituição tributária, o contribuinte de fato, substituído, é a recorrente, que é quem acaba por efetivamente custear o recolhimento do ICMS. O fornecedor de energia, por outro lado, é o substituto, quem deverá reter e recolher o ICMS gerado nas operações subsequentes.

Assim, conclui a recorrente que, no caso em tela, é permitido o crédito de ICMS ST, uma vez que a recorrente é o contribuinte de fato (substituído), que, por sua vez, é quem acaba por efetivamente custear o ICMS ST. Afirma ainda que o ICMS ST aqui é apenas o referente à sua própria operação, de aquisição interestadual de energia elétrica. Assim, é evidente que este ICMS ST integra sim o seu custo de aquisição de energia elétrica, uma vez que não se trata de uma

antecipação do imposto devido pela recorrente, contribuinte substituída, na operação de saída de mercadoria, mas sim de efetivo custo de aquisição, dado que não é recuperável pela recorrente.

Em que pesa os seus argumentos, entendo que não assiste à recorrente.

Como é cediço, na substituição tributária ocorre uma antecipação no recolhimento do imposto ICMS que incidiria em operação futura de circulação de mercadoria a ser realizada pelo substituído, real contribuinte do imposto. Assim sendo, o ICMS substituição tributária não compõe o custo de aquisição da mercadoria pelo substituído, posto que representa o ICMS devido por conta do seu faturamento que foi recolhido antecipadamente pelo substituto, não podendo o contribuinte se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento.

Além disso, a parcela relativa ao ICMS Substituição tributária não integra a base de cálculo das operações do vendedor (substituto), não sofrendo, portanto, a incidência das contribuições sobre esse tributo, nos termos da Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I, que estabelece a não inclusão na receita bruta o ICMS quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário, *in verbis*:

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

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

De forma semelhante, no regime não cumulativo estes valores também estão fora do âmbito de incidência das contribuições, conforme disposto no artigo 1º, § 3º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Tal temática também foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, no Recurso Especial nº 2.075.758/ES, julgado pela Primeira Seção em 20.06.2024, firmando a seguinte tese jurídica:

"1º Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2º Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído".

Com essa motivação, entendo por correta a manutenção da glosa.

Movimentação e transporte de materiais

Neste tópico, a fiscalização glosou fretes, uma vez que entendeu que os serviços descritos no presente item estão relacionados ao transporte interno de materiais e matérias-

primas e, por isso, foram glosados, conforme itens do TVF B.2.1 CRÉDITOS RELACIONADOS A: MOVIMENTAÇÃO E TRANSPORTE DE MATERIAIS, SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA, MÃO DE OBRA TRANSPORTES INTERNOS, TERCEIRIZACAO MOV.INSUMOS E MATERIAIS, CARGA E TRANSPORTE DE CALCÁRIO, CARGA/DESCARGA DE MATERIAIS, MOV. INTERNO DE MATERIAIS CLINQUER) e no item B.3 ANÁLISE DE CRÉDITO COM FRETES, bem como planilhas anexas- ANEXOS IX e X.

No entanto, o relator, seguido pelo colegiado, na proposta de resolução, entendeu que 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.

A importância de se estabelecer a real natureza dos fretes diz respeito a sua possibilidade de creditamento, pois este relator tem admitido os fretes sobre a movimentação de insumos e produtos em elaboração e não tem admitido crédito sobre a transferência de produtos acabados, como se discorrerá adiante.

Em resposta ao solicitado, inicialmente, a fiscalização informa que cometeu equívoco na transcrição dos valores do item B.3 ANÁLISE DE CRÉDITO COM FRETES, visto que a planilha anexa ao Termo de Verificação Fiscal (TVF) APURAÇÃO PIS COFINS, constatou-se que a fiscalização errou quando da transcrição, para a planilha de apuração em comento, dos valores de créditos de Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda aceitos. Isso porque, como relatado pelo contribuinte, foram especificados nesse item, por erro, valores relacionados aos créditos aceitos de Serviços utilizados como Insumos, ao invés dos créditos aceitos com Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda.

Os valores discriminados no TVF estão relacionados na planilha abaixo:

| CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE: | Jul | Ago | Set | Out | Nov | Dez | Total |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|------------------|
| Bens para Revenda | 13.455,15 | 26.910,30 | 27.259,39 | 13.455,15 | 0,00 | 260.483,03 | 388.363,03 |
| Bens utilizados como insumos | 53.884.815,12 | 49.571.752,92 | 50.658.362,83 | 51.119.915,04 | 43.699.350,02 | 44.046.229,81 | 583.701.768,49 |
| Serviços utilizados como Insumos | 30.312.094,54 | 24.513.195,75 | 32.281.377,57 | 28.406.609,70 | 23.977.581,76 | 31.603.228,80 | 340.429.100,71 |
| Despesas energia elétrica | 16.264.884,35 | 21.526.480,81 | 25.475.836,66 | 13.324.286,47 | 24.267.761,38 | 21.565.296,09 | 220.043.696,77 |
| Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda | 30.312.094,55 | 24.513.195,76 | 32.281.377,58 | 28.406.609,70 | 23.977.581,77 | 31.603.228,81 | 340.429.100,71 |
| Bens do ativo imobilizado - valor de aquisição ou de construção | 0,00 | 0,00 | 258.163,03 | 11.237,58 | 680.391,52 | 467.738,18 | 3.932.015,15 |
| Crédito vinculado a receita mercado interno - Importação | 22.783.694,52 | 25.076.760,32 | 33.935.846,55 | 13.777.927,27 | 20.627.495,15 | 16.557.633,94 | 290.240.148,40 |
| Devoluções de Vendas | 3.428.554,84 | 3.068.151,15 | 1.547.222,73 | 1.789.734,05 | 3.072.432,92 | 2.234.596,86 | 36.118.524,88 |
| Outras operações com direito a crédito | 10.065.041,82 | 10.046.055,65 | 10.554.603,03 | 12.362.142,42 | 9.279.708,48 | 7.164.718,18 | 101.745.520,99 |
| BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS | 167.065.634,89 | 158.342.902,66 | 187.020.049,38 | 149.211.517,39 | 149.582.303,00 | 155.503.153,71 | 1.917.028.239,19 |
| BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS AJUSTADA PELO COEFICIENTE REC CUM/REC | 165.962.164,08 | 157.373.221,42 | 186.246.151,62 | 148.314.587,29 | 148.786.749,56 | 154.809.648,62 | 1.905.106.319,36 |
| CRÉDITOS DE PIS (1,65%) A DESCONTAR | 2.738.375,71 | 2.596.658,15 | 3.073.061,50 | 2.447.190,69 | 2.454.981,37 | 2.554.359,20 | 31.434.254,27 |
| CRÉDITOS DE COFINS (7,6%) A DESCONTAR | 12.613.124,47 | 11.960.364,83 | 14.154.707,52 | 11.271.908,63 | 11.307.792,97 | 11.765.533,30 | 144.788.080,27 |

Os valores, a título de Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda que deveriam ter sido informados na Planilha de Apuração de PIS/COFINS estão discriminados na planilha abaixo (CRÉDITOS ACEITOS Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda (E) = (D-C)):

| Competência | Glosas Intercement B.3 - Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda (A) | Glosas Cimpor B.3 - Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda (B) | Total Glosado B.3 Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda C= (A+B) | CREDITOS APURADOS PELO CONTRIBUINTE Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda (JÁ AJUSTADOS PELO COEFICIENTE DE REGIMES REC CUM/REC TOTAL (D)) | CRÉDITOS ACEITOS Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda (E) = (D-C) |
|--------------------|--|---|--|--|--|
| jan | 10.602.672,24 | 870.952,73 | 11.473.624,97 | 34.437.315,59 | 22.963.690,62 |
| fev | 15.516.585,38 | 4.785.053,33 | 20.301.638,71 | 50.620.906,60 | 30.319.267,88 |
| mar | 12.038.847,28 | 5.556.123,03 | 17.594.970,31 | 57.088.693,62 | 39.493.723,31 |
| abr | 14.239.560,62 | 4.516.435,09 | 18.755.995,71 | 55.955.434,83 | 37.199.439,12 |
| mai | 16.921.864,63 | 2.852.452,12 | 19.774.316,75 | 56.837.895,36 | 37.063.578,60 |
| jun | 14.680.779,80 | 3.219.056,97 | 17.899.836,77 | 52.472.543,96 | 34.572.707,19 |
| jul | 16.284.629,11 | 3.655.492,12 | 19.940.121,23 | 60.102.726,76 | 40.162.605,53 |
| ago | 17.594.706,65 | 4.730.373,33 | 22.325.079,98 | 53.271.093,65 | 30.946.013,67 |
| set | 22.771.716,30 | 2.941.739,39 | 25.713.455,69 | 65.399.234,68 | 39.685.778,99 |
| out | 24.452.473,61 | 2.750.806,06 | 27.203.279,67 | 80.220.685,67 | 53.017.406,00 |
| nov | 20.342.653,50 | 1.351.801,21 | 21.694.454,71 | 53.813.808,68 | 32.119.353,97 |
| dez | 9.415.029,86 | 2.051.721,82 | 11.466.751,68 | 51.910.460,31 | 40.443.708,63 |
| Total Geral | 194.861.518,98 | 39.282.007,22 | 234.143.526,20 | 672.130.799,71 | 437.987.273,52 |

Desta feita, acolhe-se neste voto os valores corrigidos de CRÉDITOS ACEITOS Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda apurados na diligência, que tiveram os valores de PIS e COFINS lançados corrigidos, constando os valores corretos na linha 42 da planilha APURAÇÃO PIS COFINS DILIGÊNCIA, anexa à Informação Fiscal da diligência.

Não deve ser acolhida, no entanto, a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada neste tópico por conta do erro material cometido pela fiscalização que transportou valor de rubrica errada na apuração das contribuições, uma vez que houve o reconhecimento do erro material em diligência fiscal determinada pelo colegiado, sendo admitido a necessidade de que sejam deduzidos, dos créditos tributários lançados, tais valores.

Aliás, os valores corretos já constavam nos autos, mas, como já se disse, por equívoco, utilizou-se os valores errados na apuração, devidamente reconhecido pela fiscalização em sede de diligência fiscal, não ocasionando qualquer prejuízo à defesa da empresa recorrente.

No que se refere aos créditos glosados e segundo informações constante no termo de informação fiscal, o contribuinte apresentou a segregação dos fretes solicitada pelo colegiado, conforme discriminação abaixo:

Em relação ao item B.2.1 do TVF (CRÉDITOS RELACIONADOS A MOVIMENTAÇÃO E TRANSPORTE DE MATERIAIS, SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA, MÃO DE OBRA TRANSPORTES INTERNOS, TERCEIRIZACAO MOV.INSUMOS E MATERIAIS, CARGA E TRANSPORTE DE CALCÁRIO, CARGA/DESCARGA DE MATERIAIS, MOV. INTERNO DE MATERIAIS CLINQUER):

- INTERCEMENT: fl. 8.093 (Doc_Comprbatórios0016_parte2, aba Base Geral, coluna AT) e fl.19.240 (Item2anexoXitemAllMb21, aba ITEM B.2.1, coluna AA).

-CIMPOR: fl. 8.092 (Doc_Cmprbatórios0016_parte1, aba Base Geral, coluna AT) e fl. 19.239(Item2anexoIXitemAIIIMb21, aba ITEM B.2.1, coluna V).

Em relação ao item B.3 do TVF (ANÁLISE DE CRÉDITO COM FRETES):

- INTERCEMENT: fl. 8.090 (doc 14, aba EFD Intercement, coluna AH).

- CIMPOR: fl. 19.238 (Item1, aba Anexo Term de Intimação 01_Fretes, coluna O).

Feitos devidos esclarecimentos sobre a segregação os fretes glosados, passa-se à análise do mérito quanto às glosas sobre serviços de movimentação de materiais.

A glosa deste tópico refere-se a créditos calculados pelo contribuinte sobre despesas com fretes em transporte de materiais, interna e entre seus estabelecimentos.

Segundo apurado em diligência fiscal determinada pelo colegiado, a glosa alcançou a movimentação interna de insumos e produtos em elaboração, bem como as transferências de produtos acabados. Para esses tipos de despesa, diz a fiscalização que inexiste, em qualquer dessas situações, previsão legal para a tomada de créditos relativamente aos serviços de transporte, a legislação só autoriza o crédito do frete quando suportado pelo vendedor nas operações de venda, conforme interpretação dada ao artigo 3º, IX da Lei nº 10.833/03.

A recorrente se insurge contra a conclusão do auto de infração afirmando que, na verdade, o frete da transferência do produto acabado e dos produtos em elaboração, já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora, e de produção, por óbvio. Tal situação não descharacteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte a venda direta. Assim, com base no inciso IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, a glosa deve ser revertida. Ademais, afirma que os fretes no transporte de insumos devem ser considerados como insumos do processo produtivo pelo critério de essencialidade, nos termos do artigos 3.º, inciso II, da Leis n.º 10.833/03 e 10.637/2002.

Feitas essas breves considerações sobre as modalidades de fretes glosados, passa-se a sua análise.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) Na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) Nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) O frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pela segregação, que parte das despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

- a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
- b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
- c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e
- d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte**, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente**, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Em recente publicação, o CARF pacificou essa questão por meio da Súmula CARF nº 217:

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

No entanto, quanto ao transporte de produtos em elaboração e insumos, deve ser reconhecido o crédito, posto que os fretes nessas modalidades podem ser creditados, nos termos dos artigos 3º, inciso II, da Leis nº 10.833/03 e 10.637/2002, como insumos ao processo produtivo pelo critério da essencialidade.

Desta feita, com base nessa motivação, devem ser revertidas as glosas de fretes no transporte de produtos em elaboração e insumos, que foram segregados em diligência fiscal.

Sobre o frete sobre aquisições de produtos não passíveis de incidência das contribuições, sujeitas parcialmente, a decisão recorrida decidiu que, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pela adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição delas. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada, no entanto, em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

Neste tópico, a Fiscalização não reconheceu o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, isento, monofasia, suspensão, não incidência ou sujeita ao crédito presumido, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita a uma dessas situações, o frete a ela vinculado não gera direito a crédito ou gera parcialmente, em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

Observa-se que o dispositivo transscrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos à tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubstancial a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados. Trata-se o transporte de operação autônoma que compõe o custo de aquisição da mercadoria e, se devidamente tributada, enseja o creditamento.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no

regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3^a Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Confirmando esse entendimento, recentemente, também foi aprovada e publicada a súmula CARF nº188 permitindo o creditamento nesses casos:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à suspensão, nos termos estabelecidos na Súmula CARF nº188.

Créditos relacionados a serviços portuários

Com base no termo de verificação fiscal, tem-se que os créditos pleiteados pelo contribuinte em relação aos serviços portuários referem-se a serviços aduaneiros em geral. Eis a descrição dos serviços identificados pela fiscalização, por meio de análise da documentação apresentada pela empresa:

Tendo em vista a grande quantidade de elementos listada nessa planilha e considerando a relevância dos valores contidos nas descrições acima, foi solicitado ao contribuinte que enviasse cópia de algumas notas fiscais, que foram listadas por amostragem com base em maiores valores mensais.

No que tange aos serviços prestados pelas empresas IRMÃOS BRITTO REPRESENTAÇÃO E COMÉRCIO e MARLOG – AMARAO LOGÍSTICA E SERVIÇOS LTDA, os documentos apresentados pelo fiscalizado referem-se a “demonstrativo das despesas com estivagem” e notas fiscais de serviços portuários relacionados a mão de obra de estivadores. Estes, por sua vez, estão descritos na planilha de aquisição de serviços entregue a esta fiscalização como: “clinquer adquirido”, “escoria de alto forno granulada sin boch” e “coque importado”.

Com relação à empresa BRANDÃO FILHOS FORTSHIP PE AGENCIA MARITIMA LTDA, as notas fiscais de serviço prestado enviadas referem-se a serviços de: operação portuária de navio, desenlonamento, controle de peso e trimming da carga e operação em overtime.

No que tange à empresa VLI MULTIMODAL, as notas fiscais referem-se a serviços de desembarque.

No que se refere aos serviços portuários, afirma a Recorrente que se trata de serviços essenciais para a viabilização da sua produção, sendo plenamente legítimo o creditamento dos valores referentes à tais despesas na forma do art. 3º, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Como se percebe, a tese principal da Recorrente é pela essencialidade dos serviços utilizados, o que permitiria o desconto de créditos com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sem razão à Recorrente.

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do I. Conselheiro Sílvio Rennan, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3402-007.708, de 23 de setembro de 2020:

As Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, trataram de regulamentar a Contribuição para o PIS e a Cofins não cumulativas, incidentes nas operações realizadas no mercado interno, enquanto que a Lei nº 10.865, de 2004, instituiu o PIS e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, inclusive a possibilidade de desconto de créditos decorrentes da importação.

A referência à legislação das contribuições incidentes no Mercado Interno e na Importação se mostram importantes no presente caso, dada a característica peculiar do serviço em discussão: serviço de despachante aduaneiro na importação de insumos.

(..)

É nesse contexto que se passa a apreciar os argumentos levantados em Recurso Voluntário.

A recorrente, destaca como sua tese principal a essencialidade dos serviços utilizados, sendo permitido o desconto de créditos **com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003**.

Como se percebe, o recurso busca o reconhecimento de créditos não cumulativos decorrentes da aquisição de serviço no mercado interno.

Apesar de entender que, *a priori*, o desconto de créditos relativos a despesas com despachantes aduaneiros deveria ser analisado de acordo com o previsto na Lei nº 10.865, de 2004, visto que tais dispêndios são incluídos no custo de aquisição dos bens importados, este Conselheiro não se furta à análise dos créditos à luz das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, como requer o contribuinte, dada a possibilidade de análise autônoma do serviço adquirido no mercado interno.

Entretanto, ainda assim os gastos realizados pela recorrente não se enquadram no conceito de insumos, mesmo após sua ampliação prevista pelo STJ e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

O contribuinte tem por objeto social a indústria, comércio, a importação e exportação de produtos eletrônicos, entre outras, o que permite concluir que as despesas realizadas com despachantes aduaneiros não fazem parte do **processo produtivo**, nem de forma indireta, não podendo ser classificadas como insumos.

Mais ainda, assim como ressaltado no Acórdão nº 3001-000.728, a utilização dos serviços de despachante aduaneiro sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembarque das mercadorias importadas.

Dessa forma, **não haveria como tais despesas serem classificadas como essenciais ou relevantes**, visto que **não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo produtivo; sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal**.

Assim tem entendido o CARF, como nos Acórdãos abaixo expostos:

Acórdão nº 3001-000.728

Sessão de 24 de janeiro de 2019

Redator Designado Ad Hoc: Marcos Roberto da Silva

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro por não serem utilizados no processo produtivo do Contribuinte e nem serem essenciais ou obrigatórios à atividade de comércio exterior, não geram créditos de PIS/Pasep Exportação no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

[...]

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não lhe impõe a obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.”

“Acórdão nº 3201-002.592

Sessão de 28 de março de 2017

Relator: José Luiz Feistauer de Oliveira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que componham a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito em relação a serviços de importação, como despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem que não compuseram a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação.

(negritos nossos)

Tendo em vista as razões de decidir do voto transcreto e em vista do conceito de insumos, conclui-se que os gastos com serviços portuários não podem ser considerados insumos com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, uma vez que são despesas incorridas após o processo produtivo. Falta, portanto, previsão legal para a geração de créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo para esse tipo de despesa.

Deve ser mantida a glosa.

Terceirização de logística e distribuição

Neste tópico, a fiscalização assim descreve a infração apurada:

Das notas fiscais solicitadas, três não foram enviadas (de nº 8728,9066 e 8891 – referentes à empresa SAGRES AGENCIAMENTOS MARITIMOS LTDA). Outras três estavam descritas como locação de equipamentos e serviços prestados por mão de obra”, sendo que no campo de observações havia a referência a “caminhões e pá carregadeira”. Por fim, uma última nota de nº 9206 (observo que essa nota estava grifada na planilha enviada pelo contribuinte com a numeração de 3206) estava descrita como “Serviço realizado no Porto de Pelotas – Movimentação de Mercadorias”.

No que tange especificamente à locação de veículos/caminhões, a Solução de Consulta COSIT nº 99.110/2017 determina que “É possível o desconto de crédito da Cofins [PIS] em relação aos dispêndios com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” (inciso IV do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), o que não se aplica à locação de veículos, por falta de previsão legal”.

Pela descrição das notas, entende-se que as mesmas se referem a serviços relacionados a logística, movimentação interna de mercadorias/inssumos e a locação de caminhões. Nesse sentido, com base nas Soluções de Consulta e Divergência mencionadas, tendo em vista que o contribuinte não apresentou as notas especificadas acima, mesmo após reintimação, e que as notas apresentadas não descrevem serviços aptos a gerarem crédito de PIS e COFINS, glosou-se os valores relacionados a atividade ora em análise, conforme planilhas anexas - ANEXOS IX e X.

A recorrente, por sua vez, reafirma o seu direito ao crédito, pois trata de despesas com transporte de insumos para suas unidades de produção, de modo que a glosas dos créditos tomados sob esta rubrica não podem ser mantidas.

Com relação as despesas com movimentação de mercadorias no porto, essa questão já foi abordada no tópico anterior, valendo aqui as mesmas considerações desse tópico a fim de evitar repetições.

Com relação a outra temática, como se constata, a recorrente calculou crédito sobre diversos veículos utilizados na sua atividade sob o argumento de que estes podem ser considerados máquinas e equipamentos e dar direito a crédito das contribuições com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Inicialmente, cabe frisar que os veículos (pás carregadeiras) não se subsomem ao conceito de “máquinas e equipamentos”. A legislação das contribuições deixa claro que os veículos se diferenciam de máquinas e equipamentos, uma vez que cita especificamente cada um quando lhe faz referência, não deixando dúvida que se trata de espécies diferentes. Eis alguns exemplos:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)a) **de veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III - no art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso **de venda de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)”

(negritos nossos)

Entendo que veículo automotor não é máquina e nem é equipamento. Confirma esse entendimento a classificação deles no sistema harmonizado, pois, enquanto as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), os veículos automotores, por sua vez, são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Nesse mesmo sentido também é o entendimento da recente súmula CARF nº190:

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

Vale citar ainda que a RFB expressou esse mesmo entendimento, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, no qual afirma que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Quisesse o legislador ter alcançado os veículos automotores no inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teria feto isso de forma expressa ou, ao menos, teria empregado a técnica utilizada no inciso VI do mesmo artigo, que acrescenta “e outros bens” após a expressão “máquinas e equipamentos”.

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

Como se sabe, as hipóteses de créditos de PIS e COFINS sobre pagamentos de aluguéis são aquelas relacionadas com prédios, máquinas e equipamentos, não existindo previsão legal para o creditamento relacionado com o aluguel de veículos. O dispositivo legal que dispõe sobre créditos de aluguéis é o inciso IV do mesmo art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

(negrito nosso)

Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep ou COFINS sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de veículos, pois tais aluguéis não são abrangidos pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

No entanto, há de se considerar os gastos com aluguéis de alguns desses veículos como insumo na prestação de serviço ou na produção, pelo critério da essencialidade e com base no inciso II, do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, visto que tais bens foram utilizados nas atividades produtivas, especificamente quanto as pás carregadeiras.

Nesse mesmo sentido, têm se posicionado as turmas da Terceira Seção do CARF:

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS.

(Acórdão nº 3302-014.941 – 3^a SEÇÃO/3^a CÂMARA/2^a TURMA ORDINÁRIA, relatora Francisca das Chagas Lemos, sessão de 12 de fevereiro de 2025)

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE VEÍCULOS UTILIZADOS TRANSPORTE INSUMOS. FASE AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com aluguéis veículos (pás carregadeiras e de transbordo) utilizados para o transporte de insumo da fase agrícola (cana) para a fábrica de açúcar e álcool se constituem em insumos na produção pelo critério da essencialidade, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR.

(Acórdão nº 3102-002.661, sessão de 23 de julho de 2024, relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas de créditos de aluguéis calculados sobre pás carregadeiras utilizadas no transporte de insumos.

Locação de pás carregadeiras

Explica a recorrente, neste tópico, que a pá carregadeira é utilizada para o transporte de calcário (matéria-prima produzida pela própria empresa) para as unidades produtivas e é utilizada para o transporte de outros insumos, tais como brita, areia etc.

A motivação da glosa pela fiscalização se deu pelo entendimento de que a pá carregadeira é um veículo, equiparação feita nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 355/2017, e, assim sendo, não haveria possibilidade de aproveitamento de crédito, já que não se trata de aluguéis de máquinas e equipamentos.

Essa temática já foi decidida no tópico anterior, valendo aqui as mesmas considerações daquele a fim de evitar repetições.

Assim, deve ser revertida a glosa.

Serviços prestados por pessoa jurídica

Afirma a fiscalização que na verificação da dedutibilidade de créditos como insumos de serviços prestados por pessoa jurídica, mesmo após reintimação, as notas referentes à empresa METAL AR ENGENHARIA LTDA não foram entregues e, tendo em vista que não se conseguiu apurar a qual serviço o crédito pleiteado se relaciona, os valores pleiteados com relação à empresa em comento foram glosados. O mesmo aconteceu para as empresas FK CONSTRUCOES E SERVICOS EIRELI e SUDOESTE LOGISTICA LTDA.

Na Impugnação apresentada, a Recorrente afirma que apresentou as notas fiscais nº Doc_Comprobatorios0007 e os contratos de prestação de serviços nº Doc_Comprobatorios0008.

No que concerne aos serviços prestados pela empresa METAL AR ENGENHARIA LTDA, observa-se pela análise das notas fiscais e contratos juntados que se trata de serviços de movimentação de insumos, sobretudo calcário, brita e areia, bem como, serviços de perfuração e detonação da matéria-prima calcário.

Dessa forma, não resta dúvida que os referidos serviços se enquadram no conceito de insumo pelo critério da essencialidade, haja vista que se relacionam com a extração e

transporte de matéria-prima para a produção, fazendo jus ao creditamento das contribuições ao PIS e a COFINS.

Com relação às empresas FK CONSTRUCOES E SERVICOS EIRELI e SUDOESTE LOGISTICA LTDA, ao contrário do que afirma a recorrente no seu recurso, não constam as notas fiscais no arquivo denominado Doc_Comprobatorios0007, devendo ser mantida a glosa pela mesma fundamentação do acórdão recorrido de insuficiência probatória.

Diante do exposto, deve ser revertida a glosa do tópico “B.2.5) SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA”, apenas concernente as notas fiscais de prestação de serviços da empresa METAL AR ENGENHARIA LTDA.

Créditos glosados por ausência de entrega de nota fiscal

A fiscalização efetuou as glosas neste tópico porque o contribuinte não entregou cópia de algumas notas fiscais solicitadas - emitidas por RODOBENS LOCACAO DE VEICULOS LTDA e GEBOMSA BRASIL SERVICOS DE BOMBEAME, todos os valores relacionados a esses prestadores de serviços, que constam na planilha de créditos enviada pelo contribuinte, foram glosados, conforme relação em anexo ANEXOS IX e X.

No julgamento do recurso, a primeira instância administrativa reverteu a glosa das aquisições da empresa GEBOMSA BRASIL SERVICOS DE BOMBEAME por considerar devidamente comprovada a despesa com aluguéis de máquinas e equipamentos e manteve a glosa da RODOBENS LOCACAO DE VEICULOS LTDA por falta de apresentação das notas fiscais.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente não trouxe as notas fiscais comprovantes da despesa, apenas consta nos autos um Relatório de Faturamento da RODOBENS LEASING & LOCAÇÃO, do período de ago/14 a dez/14, que entendo não ser hábil para comprovar a despesa incorrida.

Como se sabe, se o fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Entendo que a Recorrente, tanto na impugnação como no recurso voluntário, não trouxe aos autos documentação hábil e suficiente visando comprovar a despesa/custo alegado. Apenas relatórios de faturamento, sem estarem lastreadas em documentos hábeis, a exemplo de arquivos fiscais ou notas fiscais, não são suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização de falta de comprovação da despesa/custo.

Assim, em vista da obrigação da Autuada quanto a apresentação das provas hábeis e suficientes para comprovação das alegações, prevista no inciso III e § 4º do art.16 do Decreto nº70.235/72, deve ser mantida a glosa.

Outros créditos de serviços pleiteados

Conforme relatado, no tópico “outros créditos de serviços pleiteados”, a fiscalização glosou várias despesas de valores menores por entender que não eram insumos utilizados no processo produtivo, conforme planilha constante no anexo VIII.

No julgamento da instância a quo, já sob a égide dos critérios da essencialidade e relevância, foram revertidas as glosas de créditos calculados sobre o consumo de água e esgoto, fornecimento de água, manutenção e reparo (funilaria, pintura e tapeçaria) de veículos.

Quanto as despesas que restaram controversas, a recorrente explica sucintamente a utilização dos seguintes itens:

Apoio logístico

A Recorrente, 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 etc.

Verifica-se, portanto, que a logística nas atividades exercidas pela Recorrente tem papel fundamental, sem a qual não seria possível a continuidade da operação de entrega, eis que se a entrega não é efetuada conforme o cronograma, há atrasos na obra e descarte do material como resíduo.

Assistência técnica, Assistente Técnico, Honorários de Assistente Técnico, Manutenção e Reparo de Elevadores, Ventiladores e Exaustores, Pintura de Equipamentos

Estas despesas se referem à assistência técnica para reparos e manutenção dos equipamentos utilizados na cadeia produtiva (fornos, refrigeradores de clínquer, unidades de moagem verticais, elevadores de baldes, etc.). Necessário destacar que os elevadores, ventiladores e exaustores são todos industriais, que integram os equipamentos utilizados na cadeia produtiva (fornos, refrigeradores de clínquer, elevadores de baldes). Não são, portanto, equipamentos utilizados na sede administrativa, mas sim no próprio campo fabril da Recorrente.

Confecção/Impressão de etiqueta

A rubrica se refere a materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final (paletes, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto).

Honorários desenvolvimento de projetos eng., Honorários supervisão mecânica, Honorários supervisão projetos eng. e Serviços assessoria técnica

Conforme dito anteriormente, a cadeia produtiva da Recorrente apresenta especificidades que exigem conhecimentos técnicos específicos tanto na etapa de produção quanto na etapa do transporte.

Assim, não é raro a necessidade de projetos específicos desenvolvidos exclusivamente para a Recorrente, inclusive no intuito de melhorar a tecnologia empregada na produção, com vistas a melhor a competitividade da empresa.

Quando frente a situações que exigem um projeto mais elaborado, a Recorrente se vê obrigada a contratar de outras pessoas jurídicas serviços específicos para desenvolvimento de projetos de engenharia, supervisão e assessoria, tanto técnica, na elaboração do projeto, quanto mecânica, no manuseio de equipamentos específicos.

É exatamente sobre estes gastos específicos que foram tomados os créditos, visto que os serviços prestados para o desenvolvimento destes projetos constituem verdadeiro insumo utilizado na cadeia produtiva da Recorrente. Os projetos citados integram diretamente o ciclo produtivo, sendo classificados como essenciais conforme preceitua a jurisprudência do STJ. Necessário, por fim, destacar que, sem estes projetos, o objeto social não será realizado ou então não será executado da maneira mais eficiente e atual.

Licença de Software

É indiscutível que o software, hoje, constitui elemento indispensável e essencial na cadeia produtiva da Recorrente. Todo o setor industrial, inclusive o ramo de atuação da Recorrente, vem passando pelo que é chamado de “automação industrial”. A automação industrial é a aplicação de softwares e equipamentos específicos em uma determina máquina ou processo industrial, objetivando aumentar a sua eficiência e produção, ao mesmo tempo que reduz o seu consumo e emissão de resíduos.

Locação caminhão MUNCK – H e MUNCK – UM

O caminhão MUNCK, ou guindauto, é um equipamento utilizado para movimentar e carregar grandes cargas. Conforme demonstrado pela Recorrente no documento “Diagrama – Cimento” é frequente o aluguel de veículos utilizados diretamente em sua cadeia produtiva, tais como pá carregadeira e caminhões MUNCK.

Serviço Ticket Car

Antes de adentrar a matéria sobre a possibilidade ou não dos créditos tomados sob esta rubrica, necessário o esclarecimento sobre no que consiste o serviço “Ticket Car”.

Conforme consta do contrato firmado entre a Recorrente e a Ticket Car (Doc. 13 da Impugnação), o serviço consiste em fornecimento de cartões de abastecimento. A Recorrente apresenta 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, é absolutamente inviável, principalmente em razão da segurança dos motoristas e controle das despesas.

O serviço Ticket Car concentra este pagamento de combustível em um sistema de cartões. O cartão é apresentado no posto de combustível no momento do pagamento, e os valores são pagos de maneira centralizada.

Isto posto, fácil verificar que são, a bem da verdade, custos decorrentes da aquisição de combustível para os veículos utilizados na cadeia produtiva da Recorrente.

Serviço 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)

Na cadeia produtiva da Recorrente, 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.

Assim, diante das especificidades da atividade desenvolvida, classificada como de grande potencial poluidor, deve a Recorrente gerenciar os impactos ambientais gerados em cada etapa do seu processo produtivo, bem como atender à legislação ambiental que regulamenta a atividade.

Para exercer legalmente a sua atividade, deve a Recorrente obter o respectivo licenciamento ambiental, que é o instrumento legal de controle ambiental para empreendimentos e atividades que utilizam recursos naturais e que podem causar algum tipo de degradação ao meio ambiente.

Para ilustrar a regulamentação à qual a Recorrente está submetida, segue abaixo o artigo 14 da Lei nº 997/76 do Estado de São Paulo, que dispõe sobre o controle de poluição do meio ambiente:

“Artigo 14 - Para garantir a execução do Sistema de Prevenção e Controle da Poluição do Meio Ambiente previsto nesta lei, em seu regulamento e nas normas dela decorrentes, ficam assegurados aos agentes credenciados do órgão competente a entrada, a qualquer dia ou hora, e a permanência, pelo tempo que se tornar necessário, em estabelecimentos públicos ou privados.

Parágrafo único - Para os fins do disposto neste artigo, o órgão ambiental competente poderá ainda exigir que os responsáveis pelas atividades efetiva ou potencialmente poluidoras:

I - Apresentem, quando solicitado, o plano completo de desenvolvimento de suas atividades ou de seu processamento industrial, bem como dos sistemas de tratamento existentes, do lançamento de resíduos em qualquer estado da matéria ou, ainda, de emissão de ruídos, vibrações, radiações ou outras formas de energia ou substâncias odoríferas;

II - Apresentem plano de automonitoramento de suas fontes cabendo aquele órgão aprovar a frequência de realização de amostragens, os pagamentos a serem monitorados e a frequência na entrega dos relatórios;

III -Instalem e operem equipamentos automáticos de medição, para monitoramento das quantidades e qualidades dos poluentes emitidos;

IV - Comprovem a quantidade e qualidade dos poluentes emitidos, através de realização de amostragem e análise, utilizando-se de métodos aprovados pelo referido órgão.

Tratamento de óleo de transformador

O óleo de transformador, ou óleo isolante, são fluidos isolantes utilizados em transformadores elétricos, reatores de potência, capacitores de alta tensão, chaves e comutadores e outros tipos de equipamentos elétricos. Sua principal função é garantir o isolamento elétrico, extinguir descargas elétricas parciais e arcos elétricos e servir como meio de troca térmica para a refrigeração do equipamento.

Este óleo, com o tempo, passa a perder suas propriedades isolantes, e, como são a base de óleo mineral, representam riscos consideráveis à saúde, ao meio ambiente e de incêndio.

Considerando a atividade industrial da Recorrente, bem como o seu elevado consumo de energia elétrica, os transformadores utilizados em sua cadeia produtiva passam por manutenção, realizando também o tratamento do óleo destes transformadores. Sem este óleo isolante, não há energia elétrica suficiente para que a Recorrente mantenha suas atividades.

Em consonância com o conceito de insumo já explicitado alhures, entendo que devem ser revertidas as glosas abaixo especificadas, haja vista que restou comprovado que atendem aos critérios de essencialidade e relevância, dentro do processo produtivo:

- a)** Assistência técnica, Assistente Técnico, Honorários de Assistente Técnico, Manutenção e Reparo de Elevadores, Ventiladores e Exaustores, Pintura de Equipamentos
- b)** Locação caminhão MUNCK – H e MUNCK – UM

- c) Serviço 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)

Entendo com relação ao primeiro item que restou comprovado que se trata de despesas de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção, fazendo jus a ser considerado como insumo, conforme previsto no inciso II, do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03.

No item b, valem aqui as mesmas considerações constantes no item “pá carregadeira”, a fim de reverter a glosa.

Com relação ao item c, em vista da especificidade da atividade desenvolvida pela empresa, por certo, está sujeita a diversas normas de controle ambiental, exigindo obter o respectivo licenciamento ambiental, que é o instrumento legal de controle ambiental para empreendimentos e atividades que utilizam recursos naturais e que podem causar algum tipo de degradação ao meio ambiente. Assim, em consonância com o critério da relevância, tais gastos devem ser considerados insumos por imposição legal.

Quanto aos demais itens, não restou comprovado nos autos que os referidos produtos ou serviços são de fato utilizados no processo produtivo da empresa pelo critério da essencialidade ou relevância.

Nesse sentido, as despesas de apoio logístico estão relacionadas com os serviços de entregas, que nitidamente não tem relação com a produção do produto vendido.

As despesas com Honorários desenvolvimento de projetos eng., Honorários supervisão mecânica, Honorários supervisão projetos eng. e Serviços assessoria técnica, conforme explicitado pela recorrente, diz respeito a projetos para aperfeiçoar a atividade produtiva e de transportes da empresa. Resta evidente que tais despesas podem beneficiar a área produtiva no futuro, mas não tem aplicação nos produtos que foram produzidos durante o período sob análise.

Com relação a despesas com confecção/impressão de etiquetas, não restou comprovados nos autos que as despesas se referem a paletes, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto, conforme alegado pela recorrente no recurso.

No que concerne as despesas com licenças de software, não houve a identificação e demonstração segregada da utilização dos softwares, pois, por certo, há softwares utilizados na área produtiva e outros nas áreas administrativas. Sem essas informações não há como reconhecer o direito ao crédito.

Da mesma forma, nas despesas com serviços de ticket car e tratamento de óleo de transformador não se demonstrou e se segregou as áreas nas quais as despesas são aplicadas, por isso, não é possível reverter a glosa.

Análise de créditos com fretes

No presente tópico, a fiscalização glosou os créditos relacionados tanto com a movimentação interna de insumos, como também as movimentações de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente.

Essa temática já foi decidida no tópico “Movimentação e transporte de materiais”, valendo aqui as mesmas considerações daquele a fim de evitar repetições.

Créditos com devolução de vendas

Em suas alegações a recorrente 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 a 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.

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 procedural probatória.

Nesse sentido, em homenagem ao princípio da verdade material, o colegiado resolveu baixar o processo em diligência, entendendo que a referida documentação deve ser analisada pela fiscalização quanto ao seu potencial para comprovar os créditos sobre devoluções de vendas.

Em resposta a solicitação do colegiado, a fiscalização admitiu o crédito sobre devoluções de vendas, conforme atesta o seguinte trecho da informação fiscal da diligência:

Conforme análise dos documentos acostados aos autos, realizada por amostragem, entende-se que o contribuinte tem direito aos créditos sobre devoluções de vendas, uma vez que as notas fiscais de saída correspondentes possuem CST PIS e CST COFINS tributados. Entretanto, é importante ressaltar que o exame e avaliação de documentos apresentados na fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal é atribuição exclusiva do julgador, sendo o exame da autoridade lançadora meramente opinativa em face dos critérios usualmente empregados nos trabalhos de fiscalização dos sujeitos passivos.

Ressalta-se que esses valores foram corrigidos e os valores corretos constam na linha 45 da planilha APURAÇÃO PIS COFINS DILIGÊNCIA, anexa ao presente termo.

(negritos nossos)

Como se percebe, a fiscalização reconheceu no termo de informação fiscal da diligência que o contribuinte faz jus ao crédito sobre as devoluções de vendas.

A recorrente concordou com as conclusões da diligência fiscal.

Assim, não havendo mais controvérsia quanto a essa infração, deve ser revertida a glosa de créditos calculados sobre as devoluções de vendas, conforme apurado na linha 45 da planilha APURAÇÃO PIS COFINS DILIGÊNCIA.

Bens utilizados como insumos

Neste tópico, a fiscalização efetuou a glosa de insumos sobre os quais não houve incidência da contribuição ao PIS e à COFINS quando da sua aquisição. Nas planilhas do anexo IV e V, constam as notas fiscais que tiveram a glosa de créditos.

A recorrente repetiu os argumentos apresentados na impugnação, dizendo que nem todos os casos os quais não há o destaque das contribuições nas notas fiscais fazem referência a operações sujeitas à isenção ou alíquota zero, lembrando que o crédito dessas contribuições não está amarrado ao documento fiscal, de modo que a análise deve ser realizada com base na legislação aplicada em cada operação, e não somente ao destaque do imposto nos documentos. Cita, por exemplo, as notas fiscais de aquisição de insumos emitidas por Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte optantes do simples nacional que não apresentam o respectivo destaque das contribuições, o que não afasta a respectiva operação do recolhimento das contribuições.

Contudo, discordo dos argumentos apresentados pela recorrente e nos termos do inciso I, §12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), adoto os fundamentos da decisão recorrida para manter a glosa, quais sejam:

O art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 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”.

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

Como se percebe pelas listagens das notas fiscais constantes nos Anexo XIV e Anexo XV, neste item não se trata simplesmente de falta de destaque da contribuição nos documentos fiscais, como no item precedente “Devolução de Vendas”, por ter sido as notas fiscais emitidas por Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte, mas sim porque a operação de aquisição do produto não estava alcançado pela tributação no sistema da não cumulatividade ou porque a operação estava sujeita à alíquota zero que, como reza o dispositivo legal, não dá direito ao desconto de créditos ao adquirente.

Veja que na planilha “DOC17.XLS”, juntada pela interessada pelo “Termo DE ANEXAÇÃO DE ARQUIVO NÃO PAGINÁVEL – DOC 17” (fl. 1626), traz a cópia de duas notas fiscais: uma de aquisição de “PEDRA BRITA” de fornecedor optante de ME ou EPP optante simples nacional, no valor de R\$ 2.100,00 e outra nota fiscal emitida por “OFICINA MECÂNICA SUDERIR LTDA”, relativa à aquisição de peças de veículos, no valor de R\$ 3.003,89. Essa amostragem está distante de representar o universo de mais de 30 milhões de valores em reais glosados, diga-se, em decorrência da operação dos produtos adquiridos e não da condição tributária de seus emitentes. Portanto, mantém-se o procedimento fiscal.

No recurso voluntário, a recorrente trouxe apenas relação de empresas que eram optantes pelo SIMPLES, mas não comprova que os produtos adquiridos não estavam sujeitos a alíquota zero, suspensos, isentos, etc.

Assim, forte nos fundamentos do voto transscrito, deve ser mantida a glosa.

Ajustes de redução

Como relatado nos autos, a fiscalização constatou a dedução indevida dos valores apurados pelo contribuinte em relação a ajustes de créditos de anos anteriores com a descrição “LOCATELLI”, os relacionados ao ativo imobilizado.

Quanto aos ajustes de redução “ZFM”, nos meses de novembro e dezembro, não foram encontrados na Escrituração Contábil Digital – ECD e, por isso, glosados.

Com relação as matérias de descrições ajustes de créditos “Locatelli” e “ativo imobilizado” constata-se que se trata de ajustes de créditos de períodos anteriores (créditos extemporâneos) apropriados no ano objeto da fiscalização que foram glosados

Quanto à glosa de créditos extemporâneos, afirma a recorrente que a legislação expressamente autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, vale dizer, a legislação é expressa no sentido de autorizar o aproveitamento dos créditos “nos meses

subsequentes". A legislação das contribuições, segundo seu entendimento, estabelece apenas duas condições para esse aproveitamento, plenamente atendidos pela empresa, quais sejam: a) que os créditos não sejam atualizados monetariamente, estabelecido no art.13 da Lei nº10.833/03; e b) que sejam utilizados no prazo de 5 (cinco) anos como prevê o art.1º do Decreto 20.910/32. Além disso, cita que a jurisprudência do CARF é favorável ao seu entendimento no sentido de reconhecer a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo.

Feitas essas breves considerações sobre a questão fática-jurídica que envolve a lide, passa-se à sua análise.

A legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

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

(negrito nosso)

Quanto aos créditos extemporâneos, as turmas do CARF tem entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a consequente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, das quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevância da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria, no entanto, já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que quedou assente a necessidade de que este documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo nº 10380.733020/201158

Acórdão nº 3403002.717

4^a Câmara / 3^a Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que este documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada

conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONs, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a recorrente não efetuou a retificação das DACONs e DCTFs, tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização. Apenas as cópias das DACONs juntadas, desacompanhadas dos respectivos registros contábeis, não se mostram suficientes para comprovar que o crédito pleiteado não foi anteriormente utilizado pela empresa.

Vale repetir que se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos de prova apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, em consonância com o art.373, do CPC/2015.

Em consequência, deve ser mantida a glosa sobre os créditos extemporâneos denominados "Locatelli" e "ativo imobilizado".

No que concerne os lançamentos de ajuste de redução “ZFM” não identificados pela fiscalização na ECD (escrituração contábil digital), a recorrente em sua defesa faz referência a um suposto Doc.15, no qual estaria demonstrado o registro dos lançamentos contábeis desses ajustes glosados.

Ocorre que, ao conferir o referido doc.15, não há qualquer referência a ajustes contábeis, tratando-se apenas de uma planilha na qual são discriminados os ajustes de créditos extemporâneos citados anteriormente (“Locatelli” e “ativos imobilizados”).

Nunca é demais repetir que, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos de prova apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Não tendo a recorrente cumprido o seu ônus da prova, deve ser mantida a glosa sobre os ajustes de redução da “ZFM”.

Multa por apresentação da EFD contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas

Conforme relatado, a fiscalização exigiu multa regulamentar decorrente da inexatidão das informações prestadas pelo sujeito passivo ao escriturar a apuração das contribuições na EFD-Contribuições, exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, uma vez que teria deixado de escriturar em campo correto as operações realizadas pela empresa incorporada CCB – CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A, CNPJ base 10.919.934, enquadrando a infração no art. 57, III, a, do Decreto nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A falta de registro nos campos próprios na EFD Contribuições das operações em nome da incorporadora, feito os registros por meio de ajustes no bloco M, segundo a autoridade fiscal, tal conduta teria comprometido a eficiência do trabalho realizado pela fiscalização, uma vez que implicou em imensa dificuldade de fiscalização, que teve que realizar a verificação solicitando diversos documentos ao contribuinte. Tal conduta justificaria a aplicação da multa acessória em comento.

Em sua defesa, 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 impetrhou 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 (incorporada). 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 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 necessárias as operações serem realizadas por meio de ajustes no bloco M, 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.

O colegiado, a fim de esclarecer a existência do problema técnico alegado, baixou o processo em diligência para que a fiscalização esclarecesse o seguinte quesito:

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;

Em resposta, a fiscalização prestou o seguinte esclarecimento:

Através desse item, a Fiscalização foi requisitada a informar 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;

O documento “Perguntas e respostas da EFD Contribuições”, acessado através do link:<http://sped.rfb.gov.br/estatico/08/9A74C350BDFA9C627C5C88FB41E163B69>

6D5E1/Perguntas%20Respostas%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%B5es.pdf, em 27 de abril de 2023, assim orienta quanto à escrituração de operações emitidas com CNPJ diverso, por ocasião de incorporação:

“100) Como a empresa sucessora pode proceder à escrituração de eventuais operações emitidas com CNPJ diverso, após a incorporação?

Primeiramente, cumpre ressaltar que anteriormente à data da incorporação, cada uma das empresas deve efetuar regularmente a apuração e escrituração da EFD-Contribuições. Após a data da incorporação todas as receitas e créditos devem ser escrituradas na EFD-Contribuições da PJ incorporadora, mesmo que os documentos fiscais correspondentes estejam relacionando como adquirente ou vendedora o CNPJ diverso do atual. Para tanto, a EFD-Contribuições disponibiliza os registros C180 e C190 para relacionar as receitas e as aquisições de modo consolidado, sem que se informem individualmente os documentos fiscais que dão lastro às operações”.

Pelo exposto, tem-se que as notas fiscais emitidas pela empresa sucedida deveriam ter sido informadas no SPED-Contribuições da empresa sucessora, mas não de forma individualizada no Bloco A, como questionado, mas sim de forma consolidada nos registros C180 (Consolidação de NF e Emitidas – Operação de Venda) e C190(Consolidação de NF-e – Operações de Aquisição com Direito a Crédito e Operações de Devolução de Compras e Devolução de Vendas), o que não foi feito pela empresa que escriturou os valores de PIS e COFINS em ajustes (Bloco M).

(negritos nossos)

Como se observa, a fiscalização, lastreada em informação no perguntas e respostas do SPED Contribuições, afastou a possibilidade de haver impossibilidade técnica de registro das operações de incorporada com CNPJ diverso no programa da EFD Contribuições. O “perguntas e respostas” é assertivo em afirmar que no caso de incorporação com emissão de documentos fiscais com CNPJ diferente da incorporada, a informação das operações deve ser efetuada de forma consolidada nos registros C180 (Consolidação de NF e Emitidas – Operação de Venda) e C190(Consolidação de NF-e – Operações de Aquisição com Direito a Crédito e Operações de Devolução de Compras e Devolução de Vendas).

O “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições)”, embora tenha sido acessado em abril de 2023 pela autoridade fiscal, ele diz respeito aos leiautes estabelecidos pelos atos declaratórios executivos da COFIS (Coordenação de Fiscalização da RFB) em período anterior, conforme informa o próprio manual:

O Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) foi aprovado pelo ADE Cofis nº 20, de 2012. O Ato Declaratório Executivo Cofis nº 65, de 2012, aprovou o Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep

e da Cofins, aplicável às pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Atualmente, o leiaute é definido pelo Ato Declaratório Executivo nº 73, 19 de dezembro 2019 (DOU 23.12.2018) que aprova o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições).

Como se constata, as conclusões da auditoria, lastreada na referida pergunta e a respectiva resposta, foram extraídas de documento elaborado pela COFIS (Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), que é a mesma coordenadoria da Receita Federal responsável por estabelecer o leiaute do referido arquivo, bem como as suas alterações.

Por certo, resta evidente que a autoridade mais qualificada para esclarecer esse ponto colocado pela diligência sobre o leiaute do arquivo seria a própria COFIS, e esta responde a mesma dúvida surgida no caso ora analisado, afirmando que: no caso de incorporação com emissão de documentos fiscais com CNPJ diferente da incorporada, a informação das operações de ser efetuada de forma consolidada nos registros C180 (Consolidação de NF e Emitidas – Operação de Venda) e C190(Consolidação de NF-e – Operações de Aquisição com Direito a Crédito e Operações de Devolução de Compras e Devolução de Vendas) para relacionar as receitas e as aquisições de modo consolidado, sem que se informem individualmente os documentos fiscais que dão lastro às operações.

Ou seja, depreende-se que não havia qualquer erro ou impossibilidade técnica para se registrar as operações de entrada e saída da incorporada, ainda que tivesse com CNPJ diferente da incorporadora, como se deu no presente caso.

A alegação da recorrente de falta de temporariedade entre o “perguntas e respostas” utilizada pela fiscalização e o período ao qual se refere o período analisado, entendo que não procede, haja vista que analisando o leiaute dos registros C180 e C190 ao longo dos anos pouco ou nenhuma alteração no leiaute houve desde a sua criação em 2012, sendo assim perfeitamente aplicável ao período sob análise a informação constante do “perguntas e respostas”.

Também não prospera a alegação da recorrente, constante do laudo trazido aos autos, que afirma que nos registros C180 e C190 somente é possível constar a consolidação de notas fiscais de Serviços (ISS) em campo que unicamente é alimentado pelas notas fiscais dos modelos 55 (NF-e) e 65 (NFC-e), pois o trecho final da resposta prestada pela COFIS, de forma diversa, deixa claro que nesses registros (C180 e C190) não há necessidade que se informem individualmente os documentos fiscais que dão lastro às operações, para a situação sob análise. Portanto, nos registros C180 e C190 não há necessidade do lançamento individualizado das notas fiscais, como alega a recorrente, no caso de constar a informação específica das operações da empresa incorporada que permanece com CNPJ diferentes.

A recorrente também alega que mesmo com os registros feitos por meio de ajustes a fiscalização conseguiu realizar a apuração das contribuições em comento sem qualquer prejuízo

ao trabalho fiscal, comprovado pela própria lavratura do auto de infração, uma vez que a empresa forneceu toda a documentação e planilhas solicitadas pela fiscalização a fim de detalhar os lançamentos de ajustes efetuados na EFD Contribuições.

Não prospera a alegação da recorrente.

Constata-se que a empresa autuada é pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto de renda com base no lucro real e, como tal, encontra-se obrigada a apresentar Escrituração Fiscal digital – EFD Contribuições, conforme dispõem o Decreto nº 6.022, de 2007, e a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.

Na hipótese de não apresentar a EFD-Contribuições ou apresentá-la com incorreções ou omissões, fica a empresa sujeita às multas previstas no artigo 57 da Medida Provisória - MP nº 2.158-35/2001. Vejamos:

MP nº 2.158-35/2001:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013.)

[...]

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013.)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;(Incluída pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013.)

Como se depreende do dispositivo legal, a penalidade leva em consideração a falta de cumprimento da obrigação acessória de entregar o arquivo fiscal ou cumprimento da obrigação com incorreções ou omissões, não importando se, de outro modo, a fiscalização obteve a informação, por meio de planilhas e documentos, ainda que apresentados com a colaboração da empresa.

Pela tipificação da penalidade transcrita basta que tenha sido identificada a incorreção ou inexatidão na apresentação do arquivo para incidir a penalidade em comento, nada adianta a alegação da recorrente de que não houve prejuízo ao trabalho fiscal ou se a informação foi obtida de outra forma pela fiscalização.

De acordo com o art. 136 do CTN, "(...) a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe (...) da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

Trata-se de infração meramente formal: uma vez praticado o ato previsto na legislação, aplica-se a sanção.

No caso em apreço, a fiscalização comprovou que a recorrente prestou informação inexata na EFD Contribuições, posto que não poderia ter informado as operações da empresa incorporada com CNPJ distinto da incorporadora por meio de ajustes. Como restou comprovado nos autos, o referido registro deveria ter sido efetuado na forma correta nos campos C180 e C190 da EFD Contribuições.

Também não infirma a penalidade o fato de a fiscalização inicialmente ter indicado que os registros corretos deveriam ter sido efetuados no Bloco A e, posteriormente, em diligência fiscal, indicar que os registros deveriam ter sido feitos nos campos C180 e C190, isso porque, seja o registro correto em um ou outro caso, tal fato torna-se irrelevante, posto que o procedimento adotado pela recorrente de realizar os registros das informações da incorporada por meio de ajustes continuou incorreto, permanecendo tipificada pelo dispositivo da penalidade anteriormente transscrito.

Mantém-se, portanto, a decisão recorrida neste ponto.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, afastar as nulidades e, no mérito, para dar parcial provimento a fim de reconhecer os seguintes itens:

- a) reverter a glosa da exclusão à base de cálculo do PIS e COFINS no montante de R\$ R\$ 8.552.486,96;
- b) acolher os valores corrigidos de CRÉDITOS ACEITOS de Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda apurados na diligência, que tiveram os valores de PIS e COFINS lançados corrigidos, constando os valores corretos na linha 42 da planilha APURAÇÃO PIS COFINS DILIGÊNCIA;
- c) reverter as glosas de fretes no transporte de produtos em elaboração e insumos;
- d) reverter a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à suspensão, nos termos estabelecidos na Súmula CARF nº188;
- e) reverter as glosas de créditos de aluguéis calculados sobre pás carregadeiras utilizadas no transporte de insumos;
- f) reverter a glosa do tópico “B.2.5) SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA”, apenas concernente as notas fiscais de prestação de serviços da empresa METAL AR ENGENHARIA LTDA;
- g) reverter a glosa de assistência técnica, assistente técnico, honorários de assistente técnico, manutenção e reparo de elevadores, ventiladores e exaustores, pintura de equipamentos;
- h) reverter a glosa de locação caminhão MUNCK – H e MUNCK – UM;

i) reverter a glosa de serviço 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); e

j) reverter a glosa de créditos calculados sobre as devoluções de vendas, conforme apurado na linha 45 da planilha APURAÇÃO PIS COFINS DILIGÊNCIA

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo