



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720836/2018-81
ACÓRDÃO	3201-012.648 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	POLIMIX CONCRETO LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONDIÇÕES.

Há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação a insumos aplicados na produção e em outras situações previstas de forma expressa na lei, desde que as respectivas aquisições, devidamente comprovadas e tributadas pelas mesmas contribuições, tenham se dado junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. (Súmula CARF nº 217)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com frete no transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por configurarem serviços utilizados como insumos no processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS ADUANEIRAS. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas as despesas aduaneiras intrínsecas à importação de insumos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONDIÇÕES.

Há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação a insumos aplicados na produção e em outras situações previstas de forma expressa na lei, desde que as respectivas aquisições, devidamente comprovadas e tributadas pelas mesmas contribuições, tenham se dado junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. (Súmula CARF nº 217)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com frete no transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por configurarem serviços utilizados como insumos no processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS ADUANEIRAS. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas as despesas aduaneiras intrínsecas à importação de insumos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO DE OFÍCIO. DECISÃO FUNDAMENTADA. IMPROVIMENTO.

Encontrando-se a decisão de primeira instância favorável ao contribuinte fundada em apurações fiscais devidamente comprovadas e de acordo com a legislação de regência, o recurso de ofício deve ser improvido.

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO E DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se o procedimento fiscal e a decisão de primeira instância devidamente fundamentados, com respeito aos fatos controvertidos e com observância da legislação de regência, exarados por autoridades competentes e sem qualquer indício de violação ao direito à ampla defesa do sujeito passivo, afasta-se a alegação de nulidade do feito.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, não se podendo acolher alegações desprovidas de documentação comprobatória.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Tendo o interessado sido intimado inúmeras vezes durante o procedimento fiscal, bem como durante a realização das diligências determinadas pelo julgador *a quo* e por esta turma julgadora, para apresentar informações e documentos relativos à auditoria e à instrução dos autos, tendo-lhe sido assegurado, ainda, o direito de apresentar impugnação e interpor recurso voluntário, não se vislumbra possibilidade de se acolher o pedido de realização de novas diligências para suprir deficiência probatória imputável ao próprio requerente.

Assunto: Obrigações Acessórias

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

PENALIDADE. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD-CONTRIBUIÇÕES). OMISSÕES E INCORREÇÕES. CABIMENTO.

Tendo sido cumprida com omissões e incorreções a obrigação acessória denominada EFD-Contribuições, tem-se por configurado o fato gerador da multa prevista em lei válida e vigente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

MULTA REGULAMENTAR. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei se aplica a ato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época do fato.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento para reverter a glosa de créditos decorrentes de dispêndios devidamente comprovados, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País e, em relação aos quais tenha havido a incidência das contribuições nas operações respectivas, relativamente a (i) fretes no transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (ii) despesas aduaneiras, mas somente na importação de

insumos, relativamente às seguintes atividades: movimentação nas instalações dentro do porto/aeroporto, desova, conferência de carga e transferência de insumos de um para outro veículo de transporte, e (iii) aplicação da retroatividade benigna quanto à multa regulamentar.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário, este interposto pelo contribuinte acima identificado em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se deu parcial provimento à Impugnação apresentada para se contrapor aos autos de infração lavrados para se exigirem parcelas das contribuições PIS/Cofins decorrentes da glosa de créditos da não cumulatividade, bem como multa regulamentar por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Do Termo de Verificação Fiscal (TVF), extraem-se as seguintes constatações:

III - DA ANÁLISE

24. A ação fiscal teve como escopo inicial a apuração de divergências entre valores que serviram de base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins nas DCTFs, considerando respectivamente as alíquotas de 1,65% e 7,6%, e as receita operacionais, já deduzidas de vendas canceladas e devoluções de vendas, informadas na ECD pelas empresas MARÉ CIMENTO LTDA e POLIMIX CONCRETO LTDA.

25. Conforme já citado, o sujeito passivo, em resposta à intimação para prestar esclarecimentos, informou que as divergências apontadas entre DCTF versus ECD ocorrem devido ao aproveitamento de créditos no período, conforme determina o art. 3º e seus incisos, da Lei 10.637/2002, que trata da contribuição do PIS/Pasep e o art. 3º e seus incisos, da Lei 10.833, que trata da contribuição da Cofins, tendo anexado planilha eletrônica contendo detalhamento dos créditos utilizados.

26. Constatou-se, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 5, já citado, que as empresas apresentaram em todos os meses de 2014, EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, visto que não houve lançamento no Bloco M, que trata da apuração do PIS/Pasep e da Cofins,

tampouco nos Blocos A, C, D e F. Considerando que a EFD-Contribuições é a obrigação acessória instituída para apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, bem como para detalhamento dos documentos comprobatórios, **o sujeito passivo, após intimado, apresentou EFD-Contribuições retificadoras, com detalhamento dos créditos e apuração das contribuições.**

27. No entanto, na análise das EFD retificadoras, verificou-se que **as empresas informaram aproveitamento de créditos em desacordo com os preceitos legais.** Conforme será demonstrado nos próximos tópicos, **procedeu-se a glosa dos seguintes créditos:**

- a. Créditos referentes à aquisição de **bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições;**
- b. Créditos referentes a **compras para o ativo imobilizado, aproveitados indevidamente como insumos;**
- c. Créditos referentes a **fretes em operações de transferências entre estabelecimentos;** e
- d. Créditos referentes a **aquisições de mercadorias ou serviços não enquadrados no conceito de insumo.**

(...)

Glosa de créditos apurados no Registro C100 – MARÉ CIMENTO LTDA

30. No caso da MARÉ CIMENTO foi possível realizar o cruzamento de informações considerando o CNPJ emitente da NF-e e o número da nota fiscal, sendo constatadas as seguintes irregularidades no aproveitamento desses créditos. Considerando o volume de dados que resultaram nos valores glosados, serão apresentados nos tópicos a seguir um resumo dos valores calculados, sendo que as informações detalhadas se encontram em planilha anexa a este Termo de Verificação.

31. **A empresa se creditou indevidamente no Registro C100 de créditos referentes a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, que devem ser informados no Registro F120.** Considerando que **o crédito referente às aquisições de máquinas e equipamentos devem ser determinados sobre o valor dos encargos de depreciação desses bens,** foram glosados os seguintes créditos informados no Registro C100:

- a. **Importações de máquinas** classificadas em NCMs dos capítulos 84 e 85, cujas bases de cálculo consideradas para crédito totalizaram R\$ 92.028.236,62, conforme detalhamento a seguir:

(...)

- b. Operações classificadas nos CFOPs 1551 e 2551 (**compra de bem para o ativo imobilizado no mercado interno**) e natureza da operação referente a ativo

imobilizado, cuja somatória de base de cálculo para crédito na EFD totalizou R\$ 29.696.412,19, conforme detalhamento a seguir:

(...)

32. A empresa informou na EFD o **aproveitamento de créditos referentes à aquisição de bens e serviços de 117 empresas, em notas fiscais modelos 1 e 55, cujos documentos não foram localizados na base de dados do SPED**. Ao analisar as empresas informadas como remetentes, verificou-se, na planilha apresentada em resposta ao TIF nº 4, que **os créditos são provenientes, sobretudo, de documentos descritos como recibos, outras despesas e outros documentos inválidos ao aproveitamento de créditos**. Desta forma, **procedeu-se a glosa desses créditos, por basearem-se em notas fiscais inexistentes**. O quadro a seguir apresenta detalhamento mensal das bases de cálculo glosadas:

(...)

33. A empresa informou na EFD o aproveitamento de créditos referentes à **aquisição de bens e serviços de terceiros**, em notas fiscais modelos 1 e 55, sendo que **nessas notas fiscais não houve incidência de PIS/Cofins**, visto que se referem a operações com CST de aquisição sem crédito, **aquisição sem incidência, outras entradas, outras operações, outras saídas, sem incidência, suspensão ou alíquota zero**. O quadro a seguir apresenta detalhamento mensal das bases de cálculo glosadas:

(...)

Glosa de créditos apurados nos Registro C100 e C190 – POLIMIX CONCRETO LTDA.

35. Conforme já citado, a POLIMIX CONCRETO informou créditos consolidados no Registro C190, além dos informados no C100, o que inviabilizou o cruzamento de informações de EFD e NF-e por documento fiscal. Desta forma, a fim de verificar se os créditos são referentes a operações que se enquadram nos termos dos art. 3º, § 2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as bases de cálculo geradoras de créditos informadas na EFD, referentes a notas fiscais, modelos 1 e 55, emitidas por terceiros, foram agrupadas por CNPJ e comparadas com a somatória das bases de cálculo das notas fiscais constantes no SPED, emitidas por essas empresas e destinadas à POLIMIX, no ano de 2014. Para evitar possíveis inconsistências em relação aos CNPJs emitentes e destinatários, na apuração de divergências foram considerados os CNPJ Base. Também foram consideradas nas bases de cálculo das NF-e os valores constantes em documentos com CST isento ou monofásico.

36. **Na análise comparativa entre EFD e NF-e, foram constatadas diversas irregularidades no aproveitamento de créditos**. Considerando o volume de dados que resultaram nos valores glosados, serão apresentados nos tópicos a seguir um resumo dos valores calculados, sendo que as informações detalhadas se encontram em planilha anexa a este Termo de Verificação.

37. Constatou-se que a POLIMIX informou R\$ 51.645.412,74 de base de cálculo de créditos de PIS/Cofins nos Registros C100 e C190, referentes a **bens e serviços adquiridos de empresas cujas notas fiscais, consultadas no SPED, não se verificou qualquer emissão de NF-e destinadas à POLIMIX ou, quando existente, as NF-e referem-se a operações com CST sem direito a créditos (aquisição sem crédito, aquisição sem incidência, outras entradas, outras operações, outras saídas, sem incidência, suspensão ou alíquota zero)** e possuem bases de cálculo nulas. O quadro a seguir apresenta um resumo dos créditos provenientes dos principais emitentes de NF-e em operações sem direito a crédito:

(...)

39. **A POLIMIX CONCRETO também se creditou indevidamente**, no Registro C190, **de créditos referentes a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado**, que devem ser informados no Registro F120. Considerando que o crédito referente às aquisições de máquinas e equipamentos devem ser determinados sobre o valor dos encargos de depreciação desses bens, foram glosados os créditos calculados sobre as seguintes bases de cálculo de créditos informados no Registro C190, nos CFOPs 1551, 2551 e 3551 (compra de bem para o ativo imobilizado):

(...)

40. **A empresa também informou aproveitamento de créditos nos Registros C100 e C190, referentes a aquisições de bens e serviços provenientes de estabelecimentos da própria empresa**, cujas bases de cálculo totalizaram R\$ 20.938,588,83 no Registro C100 e R\$ 55.112.038,79 no Registro C190. Ao analisar, na base de dados do SPED, todas as NF-e emitidas e destinadas a estabelecimentos com o mesmo CNPJ base (29.067.113), constatou-se que as operações se referem a **transferências, sem incidência de PIS/Cofins, ou são operações de remessas de material aplicado no serviço de concretagem, com remetente e destinatários idênticos, informadas como isentas**.

41. Embora tais transferências e remessas claramente não se enquadrem nos termos dos art. 3º, § 2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, procedeu-se ainda a verificação da tributação dessas operações nas saídas informadas no Registros A100, C100 e C190. No entanto, constatou-se que a empresa informou, em operações de saídas em todo o ano-calendário de 2014, base de cálculo de apenas R\$ 33.885,92, no Registro A100, sob o CFOP 5949. Os quadros a seguir apresentam os valores mensais das bases de cálculo para glosa de créditos nos Registros C100 e C190, referentes às operações sem incidência de transferências e remessas internas:

(...)

Glosa de créditos na aquisição de serviços de transporte entre estabelecimentos

43. O **Superior Tribunal de Justiça (STJ)**, quando do julgamento do Recurso Especial (RESP) nº **1.221.170/PR**, assentou a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004,

bem como determinou que **o conceito de insumo “deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”**.

44. Com base no julgado acima, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, determinou que “Ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo”.

45. Em decorrência, entende-se que **o frete, por estar disciplinado em dispositivo próprio – art. 3º, IX da lei nº 10.833/2003, não é insumo e, portanto, possui regra própria para o seu creditamento**. Nesse sentido, a Solução de Divergência nº 26/2008 – COSIT determina que o direito ao crédito está ligado necessariamente a uma operação de venda, sendo que **gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos não gera direito a créditos do PIS e da Cofins**.

46. No Registro D100 da EFD-Contribuições, são relacionados os documentos fiscais de aquisição de serviços de transporte. Ao comparar as informações constantes na EFD, referentes aos emitentes dos documentos, número e série dos conhecimentos de transporte, com os conhecimentos de transporte remetidos ou destinados à empresa, verificou-se que **as empresas MARE CIMENTO e POLIMIX CONCRETO se creditaram indevidamente de fretes referentes a operações entre estabelecimentos do mesmo grupo**. Os quadros a seguir apresentam detalhamento mensal dos créditos glosados, sendo que o detalhamento das operações consta em planilha anexa:

(...)

Glosa de créditos na aquisição de outros serviços – Registro A100

47. Ao analisar o aproveitamento de créditos pelas empresas, referentes à **aquisição de serviços** informados no Registro A100 da EFD-Contribuições, verificou-se que diversos documentos fiscais **se referem a operações sem previsão legal para o aproveitamento de créditos**. Conforme a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, “poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil”, característica essa não presente nos **serviços referentes a atividades portuárias, aduaneiras, advocatícias, planos de saúde e de informática**, quando considerada

a atividade fim da empresa, conforme será detalhado. Também se constatou, ao analisar documentos apresentados pelo sujeito passivo, em resposta ao TIF nº 6, já citado, que **as empresas informaram como notas fiscais de serviços, documentos sem direito a crédito, como recibos e fatura de cartão de crédito.** Desta forma, **procedeu-se a glosa de créditos aproveitados irregularmente** no Registro A100, conforme a seguir:

a. **Contratação de serviços portuários e aduaneiros:** por falta de previsão legal, visto que não estão vinculados à atividade produtiva, foram glosados os créditos relativos a tais serviços. A Solução de Consulta COSIT nº 121, de 08 de fevereiro de 2017, que trata sobre créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, determina que “não é admitido o desconto de créditos em relação a serviços aduaneiros”. Assim, foram glosados os créditos referentes às aquisições das empresas relacionadas a seguir em cujas notas fiscais apresentadas constam prestação de serviços portuários ou aduaneiros:

(...)

b. **Créditos sobre documentos não sujeitos ao pagamento de PIS/Cofins:** no Bloco A100 da EFD devem ser prestadas informações referentes às notas fiscais de serviços, sujeitos ao ISS, sobre as quais são calculados os débitos e créditos de PIS/Pasep e Cofins referentes a tais serviços, prestados ou adquiridos pela empresa. Através do TIF nº 6, já citado, foram solicitadas, por amostragem, cópias de algumas notas fiscais de serviços informadas pelas empresas, com aproveitamento de créditos no Registro A100. Em resposta, **o sujeito passivo apresentou alguns documentos diversos de notas fiscais de serviços, como recibos e fatura de cartão de crédito.** Desta forma, procedeu-se a glosa de créditos, por documentação inválida e sem comprovação do pagamento de contribuições, provenientes das empresas a seguir:

(...)

c. **Outros serviços adquiridos sem previsão legal para aproveitamento de créditos:** as empresas MARÉ CIMENTO e POLIMIX também informaram no Registro A100 o aproveitamento de créditos provenientes de **serviços referentes a honorários advocatícios, plano de saúde e serviços de informática**, que claramente não se enquadram no conceito de insumos e tampouco são imprescindíveis ao desenvolvimento do serviço de concretagem, desempenhado pelo contribuinte. Portanto, foram glosados os créditos provenientes dos prestadores abaixo relacionados em cujas notas fiscais apresentadas constam operações sem previsão legal para creditamento:

(...)

VI - DA MULTA POR APRESENTAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES COM INEXATIDÕES

(...)

52. Além das atividades relacionadas à cobrança de crédito tributário, **as informações prestadas por meio de obrigações acessórias são fontes de suma importância para sistematização de dados e informações estatísticas, que são utilizados em estudos, pesquisas e análises em diversos setores da sociedade. Desta forma, é de suma importância que as informações sejam prestadas sem incorreções ou omissões.**

53. A fim de garantir a consistência das informações prestadas, **a legislação tributária estabelece multas aos contribuintes que omitirem ou prestarem informações com inexatidões. O art. 57, III, a, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, nos termos a seguir:**

(...)

54. Conforme já citado, em 07/08/2018 foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 5, através do qual o contribuinte tomou ciência em 08/08/2018 da constatação de que **as empresas MARÉ CIMENTO e POLIMIX CONCRETO apresentaram, em todos os meses de 2014, EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas**, visto que não houve lançamento no Bloco M, que trata da apuração do PIS/Pasep e da Cofins, tampouco nos Blocos A, C, D e F.

55. Portanto, por expressa previsão legal, **lavrou-se auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, aplicando-se multa de 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.** Desta forma, aplicou-se multa de 3% sobre o valor da receita bruta informada na EFD-Contribuições retificadora, nos Registro M210 e M610, conforme a seguir: (destaques nossos)

Na Impugnação, o contribuinte requereu, em preliminar, o reconhecimento da nulidade do auto de infração “por força da precariedade da fiscalização, com destaque para a existência de diversos erros, absoluta ausência de busca da verdade material, bem como ausência de clareza e lógica no trabalho fiscal” e, no mérito, o cancelamento das glosas efetuadas indevidamente sobre os créditos de PIS/Cofins, bem como o cancelamento da multa regulamentar aplicada, “vez que (i) embora a retificação da EFD-contribuições tenha se dado após o início da fiscalização, tanto as contribuições haviam sido recolhidas, quanto as demais obrigações acessórias, notadamente as DCTFs, haviam sido devidamente entregues anteriormente, o que enseja a aplicação do art. 11, § 3º, inciso I da IN RFB 1.252/2012; e (ii) tal penalidade afronta os princípios da razoabilidade, moralidade e vedação ao confisco”, ou “ao menos, seja reconhecida a inaplicabilidade de juros sobre as multas de ofício e regulamentar, por falta de previsão legal para tanto”.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) converteu o julgamento da Impugnação em diligência à repartição de origem para que (i) se examinasse pontualmente cada um dos itens que sofreram a glosa a título de bens do ativo imobilizado, tendo-se em conta a Lei nº 11.774/2008, (ii) quanto aos demais itens do ativo imobilizados sem direito ao creditamento imediato, se apurassem os encargos de depreciação em cada mês do ano de 2014, (iii) se intimasse o contribuinte para apresentar a documentação necessária para respaldar os créditos glosados a título de “não localização das notas no SPED” e (iv) se intimasse o contribuinte para apresentar, “além dos recibos, os lançamentos contábeis e os comprovantes de pagamentos de cada uma das operações em que houve a glosa de créditos relacionados a aluguéis de bens móveis”.

Os resultados da diligência foram registrados em relatório fiscal, os quais foram cientificados pelo interessado que então se manifestou, vindo a DRJ a dar parcial provimento à Impugnação, cujo acórdão foi ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há como se acolher a tese de cerceamento do direito de defesa na hipótese de a Impugnação apresentada evidenciar que a interessada entendeu perfeitamente as infrações que lhes foram imputadas pela Autoridade Fiscal, delas tendo se defendido de forma ampla, articulada e abrangente, conforme verificado no caso presente.

PEDIDO PARA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. EXAME DE ADMISSIBILIDADE A CARGO DA AUTORIDADE JULGADORA.

Conforme determinado pelo caput do art. 18 do PAF, a Autoridade Julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícias, fazendo-o somente quando entendê-las necessárias. Por outro lado, negará seguimento para aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA REGULAMENTAR APLICADA. MATÉRIA NÃO INSERIDA NA COMPETÊNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

A alegada infringência ao princípio do não-confisco em matéria tributária diz respeito à temática sem possibilidade de apreciação por parte de Órgãos Julgadores Administrativos. Isso porque o exame da inconstitucionalidade de lei ou norma equivalente somente pode ser apreciada e deliberada por órgão pertencente à estrutura do Poder Judiciário.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS MULTAS DE OFÍCIO E REGULAMENTAR. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 108.

A Súmula CARF nº 108 determina que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

PENALIDADE. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD-CONTRIBUIÇÕES). OMISSÕES E INCORREÇÕES. CABIMENTO.

Tendo sido cumprida com omissões e incorreções a obrigação acessória denominada EFD-Contribuições, tem-se por configurado o fato gerador da multa prevista em lei válida e vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

CONCEITO DE INSUMOS NA FORMA ESTABELECIDADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). APURAÇÃO DE CRÉDITOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no contexto do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins deverá ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO.

As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto imediato dos créditos do PIS/Pasep, calculados sobre os valores de aquisição dos bens, desde que se tratem de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012 (art. 1º, inc. XII, Lei nº 11.774/2012, com a redação determinada pela Lei nº 12.546/2011).

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. FRETE INTERNO. TOMADA DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a tomada de crédito na transferência de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, visto referida operação possuir natureza diversa de uma venda, uma vez que os materiais (cimento, areia, brita, etc.) continuam em propriedade da empresa requerente.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM DESEMBARAÇO OU SERVIÇOS ADUANEIROS. TOMADA DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por absoluta ausência de previsão legal, não geram direito à tomada de créditos os gastos com desembaraço aduaneiro incorridos na importação de produtos. Quanto aos dispêndios com o desembaraço aduaneiro incidentes na exportação, também não geram direito a créditos, mormente pelo fato de o legislador haver restritivamente autorizado a tomada de créditos somente para a armazenagem e o frete, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS TOMADOS EM RELAÇÃO A HONORÁRIOS ADMINISTRATIVOS, PLANOS DE SAÚDE E SERVIÇOS DE INFORMATICA. IMPOSSIBILIDADE.

Excluem-se do conceito de insumo os itens utilizados em áreas distintas da produção de mercadorias ou da prestação de serviços da sociedade empresarial. É o que ocorre com as atividades administrativa, jurídica e contábil, restando impedida, portanto, a tomada de créditos em relação aos dispêndios com honorários administrativos, planos de saúde corporativos e com os serviços de informática.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2014

CONCEITO DE INSUMOS NA FORMA ESTABELECIDADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). APURAÇÃO DE CRÉDITOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no contexto do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins deverá ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO.

As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto imediato dos créditos da Cofins, calculados sobre os valores de aquisição dos bens, desde que se tratem de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012 (art. 1º, inc. XII, Lei nº 11.774/2012, com a redação determinada pela Lei nº 12.546/2011).

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. FRETE INTERNO. TOMADA DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a tomada de crédito na transferência de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, visto referida operação possuir natureza diversa de uma venda, uma vez que os materiais (cimento, areia, brita, etc.) continuam em propriedade da empresa requerente.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM DESEMBARÇO OU SERVIÇOS ADUANEIROS. TOMADA DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por absoluta ausência de previsão legal, não geram direito à tomada de créditos os gastos com desembarço aduaneiro incorridos na importação de produtos.

Quanto aos dispêndios com o desembarço aduaneiro incidentes na exportação, também não geram direito a créditos, mormente pelo fato de o legislador haver restritivamente autorizado a tomada de créditos somente para a armazenagem e o frete, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS TOMADOS EM RELAÇÃO A HONORÁRIOS ADMINISTRATIVOS, PLANOS DE SAÚDE E SERVIÇOS DE INFORMATICA. IMPOSSIBILIDADE.

Excluem-se do conceito de insumo os itens utilizados em áreas distintas da produção de mercadorias ou da prestação de serviços da sociedade empresarial. É o que ocorre com as atividades administrativa, jurídica e contábil, restando impedida, portanto, a tomada de créditos em relação aos dispêndios com honorários administrativos, planos de saúde corporativos e com os serviços de informática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ reverteu parte das glosas de créditos relativamente aos seguintes itens: (i) encargos de depreciação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e à prestação de serviços, com creditamento imediato com base no valor de aquisição, nos termos da Lei nº 11.744/2018, (ii) aquisições de bens e serviços utilizados como insumos devidamente comprovados por meio de Notas Fiscais de Serviços, conhecimentos de transporte rodoviário, Notas Fiscais modelo 01 e outros documentos, e (iii) aluguéis de bens móveis (equipamentos) devidamente comprovados.

Em razão da exoneração dos valores de R\$ 3.131.443,05 (PIS) e R\$ 14.423.616,50 (Cofins), a DRJ recorreu de ofício com base no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017.

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/10/2020, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 17/11/2020 e reiterou seus pedidos, aduzindo (i) nulidade do procedimento fiscal e do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, (ii) glosa indevida de créditos decorrentes da aquisição de bens ou serviços vinculados a documentos

supostamente inválidos ou inexistentes, (iii) glosa indevida de créditos sobre bens supostamente não sujeitos ao pagamento das contribuições, (iv) glosa indevida de créditos sobre frete na transferências de insumos entre estabelecimentos, (v) glosa indevida de créditos sobre despesas aduaneiras, (vi) glosa indevida de créditos sobre aluguel de equipamentos, (vii) glosa indevida de créditos sobre “outros serviços” e (viii) ilegalidade e caráter confiscatório da multa regulamentar.

Em 26 de outubro de 2021, o Recorrente peticionou junto à repartição de origem requerendo “a aplicação da retroatividade benigna da multa regulamentar aplicada, em obediência ao previsto no art. 106, II, “c”, CTN, com a aplicação do art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Lei nº 13.670/18, com a redução prevista no seu parágrafo único, inciso II, uma vez que a REQUERENTE procedeu às retificações e correções necessárias nos prazos concedidos pelas intimações da Fiscalização”.

Em 26 de outubro de 2026, a turma julgadora do CARF converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade administrativa intimasse o contribuinte para apresentar planilha detalhada, documentos hábeis e esclarecimentos complementares aptos a comprovar a natureza jurídica dos fretes entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Os resultados da diligência foram registrados em relatório fiscal, com a aquiescência da fiscalização quanto ao direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação às despesas, devidamente comprovadas, com o transporte de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, principalmente de produtos classificados na NCM 2523.29.10 (cimento comum) para prestação de serviço de concretagem.

Cientificado dos resultados da diligência, o Recorrente argumentou que (i) “a documentação e informações solicitadas remontam a 2014 e envolvem uma empresa incorporada”, razão pela qual, “para uma parcela significativa dos casos, não foi possível cumprir todos os requisitos exigidos pelo I. Auditor Fiscal”, (ii) procedera à revisão de planilhas presentes no relatório fiscal, tendo sido identificados erros, (iii) as divergências constatadas pela fiscalização no que se refere à identificação “entre o destinatário do CT-e com o destinatário da NF-e da carga” decorreram de “lançamento equivocado da empresa transportadora unicamente no que se refere a qual dos estabelecimentos da REQUERENTE receberia a carga”, erros esses que “não têm o condão de deslegitimar seus créditos, na medida em que, seja pelo CNPJ de cadastro do CT-e, seja pelo constante da NF-e, que seria de outro estabelecimento da mesma empresa, é legítima a tomada do crédito, pois ambos os lançamentos envolvem estabelecimentos da mesma pessoa jurídica”, e (iv) equívoco da fiscalização quanto à não localização de CTs.

É o relatório

VOTO

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

O Recurso de Ofício refere-se a exoneração em valor superior a R\$ 15 milhões, devendo, portanto, ser conhecido, nos termos da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração lavrados para se exigirem parcelas das contribuições PIS/Cofins decorrentes da glosa de créditos da não cumulatividade, bem como multa regulamentar por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

O Recorrente atua, precipuamente, na prestação de serviços de concretagem e outros serviços relativos à construção e obras de engenharia civil, exploração e aproveitamento de jazidas minerais no território nacional e exploração do ramo de indústria e comércio de escória moída, cimentos, argamassas, concretos, pré-moldados de concreto e materiais de construção civil.

Para análise do pleito, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II,¹ em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

De início, deve-se ter em mente que o próprio Recorrente afirma que a documentação e informações solicitadas pela fiscalização remontam a 2014 e envolvem uma empresa incorporada, razão pela qual, em relação a uma parcela significativa dos casos, não foi possível cumprir todos os requisitos exigidos, bem como que houve muitos erros no preenchimento das EFD-Contribuições, fatos esses, indubitavelmente, comprometedores da efetiva comprovação de parte dos fatos ora controvertidos.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos recursos.

I. Recurso de Ofício.

Conforme consta do relatório supra, a Delegacia de Julgamento (DRJ), a par dos resultados da diligência por ela determinada, exonerou parte do crédito tributário em razão das seguintes constatações:

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

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

DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (§§ 31 E 39 DO TVF) – POSSIBILIDADE DE DEPRECIAÇÃO IMEDIATA

Tem-se no § 31 do Termo de Verificação Fiscal a abordagem da glosa de créditos apurados no Registro C100 da EFD-Contribuições pela empresa incorporada MARÉ CIMENTO.

Segundo afirmado, "A empresa se creditou indevidamente no Registro C100 de créditos referentes a aquisições de bens do ativo imobilizado, que devem ser informados no Registro F120."

Por considerar que o crédito referente às aquisições de máquinas e equipamentos devem ser determinados sobre o valor dos encargos de depreciação desses bens, a Fiscalização glosou os créditos informados no Registro C100, relativos aos seguintes itens:

(...)

Segundo a **Defendente**, ao estabelecer a impossibilidade do creditamento imediato das compras de bens do ativo imobilizado, ao invés da total e simplista glosa dos créditos, a Fiscalização deveria refazer a apuração, viabilizando a tomada dos créditos na proporção dos encargos de depreciação.

Além deste aspecto, **afiançou** que desde o ano de 2008 que o legislador instituiu uma redução escalonada para a tomada de créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado, o que se deu por meio da Lei nº 11.774/2008, cujo art. 1º estabeleceu as hipóteses de tomada de créditos sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado na forma acelerada sendo que, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012, o desconto de créditos do PIS e da Cofins poderia se dar de forma imediata.

E como o período autuado foi o ano de 2014, assegurou a Impugnante ter sido correto o seu procedimento, ao se creditar dos valores integrais dos bens do ativo imobilizado adquiridos para serem utilizados em sua prestação de serviços.

(...)

O comando que se extrai nos **textos normativos** acima transcritos é que as hipóteses legais contidas no art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002 (desconto de crédito no PIS nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado interno), no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003 (desconto de crédito na Cofins nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado interno), e no art. 15, V, da Lei nº 10.865, de 2004 (desconto de créditos no PIS e na Cofins nas importações de bens do ativo imobilizado), **autorizam o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação em relação a "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado"**, sendo que os créditos deverão ser apropriados na proporção dos encargos de depreciação dos bens.

Afora isso, conforme determinado pelo inc. XII do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, com a redação determinada pela Lei nº 12.546, de 2011, nas aquisições no mercado interno e nas importações das máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, as pessoas jurídicas adquirentes poderão optar pela tomada do crédito na data da aquisição do bem, desde que efetuada a partir de julho de 2012.

(...)

Como acima observado, o responsável pela diligência fiscal considerou que as máquinas e os equipamentos destinados à produção de bens e à prestação de serviços, cujos encargos de depreciação foram inicialmente glosados, na realidade são passíveis de creditamento imediato com base no valor de aquisição, nos termos da Lei nº 11.744/2018, em vista do que se manifestou favoravelmente à reversão das glosas constantes do TVF.

(...)

Ante o acima exposto, com supedâneo na manifestação conclusiva da Autoridade Fiscal, encaminho o meu voto no sentido da reversão das glosas que atingiram os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme especificado no demonstrativo acima transcrito. (destaques nossos)

Conforme se extrai dos excertos supra, tendo a fiscalização confirmado que os bens do ativo imobilizado haviam sido adquiridos após julho de 2012, o julgador de primeira instância seguiu o entendimento então adotado pelo agente fiscal com base no inciso XII do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, com a redação determinada pela Lei nº 12.546, de 2011, concluindo, portanto, pela reversão das glosas respectivas.

Não se vislumbra equívoco nessa decisão, razão pela qual nega-se provimento à parte do Recurso de Ofício respectiva.

Outro item objeto do Recurso de Ofício consta dos seguintes trechos do voto condutor do acórdão recorrido:

DA GLOSA INDEVIDA S/ CRÉDITOS DE BENS E SERVIÇOS VINCULADOS A DOCUMENTOS SUPOSTAMENTE INVÁLIDOS OU INEXISTENTES (§§ 32, 37 e 38 DO TVF)

Consta do § 32 do Termo de Verificação Fiscal, referente à MARÉ CIMENTO, que a Impugnante informou na EFD a tomada de créditos com aquisições de bens e serviços de 117 empresas em notas fiscais modelos 1 e 55, cujos documentos não foram localizados na base do SPED.

Referindo-se à resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 4, relativa às empresas remetentes, o Representante do Fisco registrou que os créditos são provenientes, sobretudo, de recibos, de outras despesas e de outros documentos sem validade para o aproveitamento de créditos.

(...)

Assim como faz prova a favor do contribuinte a escrituração mantida com observância das disposições legais, igualmente militam em favor do sujeito passivo os valores de créditos informados na obrigação acessória respectiva, desde que, obviamente, comprovados pela apresentação de documentos hábeis, conforme requerido pela Autoridade Fiscalizadora.

Desse modo, tendo em conta o fato de durante a realização da diligência fiscal o contribuinte ter sido novamente demandado a apresentar a documentação comprobatória que não fora localizada durante a realização da auditoria fiscal, momento em que a apresentação do documentário se deu de maneira parcial, tendo em conta ainda a inexistência de qualquer abordagem específica para o presente item, por parte da pessoa jurídica Impugnante, no contexto das contrarrazões por ela apresentadas às fls. 2.504/2.505, em razão da notificação do acima referido Relatório Fiscal Conclusivo, firmo entendimento no sentido da reversão parcial das glosas neste tópico tratadas, no total de R\$ 6.750.771,69 (base de cálculo dos créditos), conforme especificado na planilha acima apresentada. (destaques nossos)

Nesse sentido, tendo havido comprovação de parte dos dispêndios que ocasionaram a tomada de créditos pelo sujeito passivo, bem como a ausência de contestação por parte dele quanto aos resultados da diligência envolvendo as demais glosas, nada há que reparar no voto da DRJ, razão pela qual aqui também se nega provimento à parte do Recurso de Ofício respectiva.

Por fim, o último item do acórdão recorrido em que houve reversão de glosa de créditos:

DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS OU SERVIÇOS (SUPOSTAMENTE) NÃO ENQUADRADOS NO CONCEITO DE INSUMO (§ 47 DO TVF)

(...)

b) Despesas de Aluguéis de Equipamentos (§ 47, b, do TVF)

(...)

Assim, no entendimento representante do Fisco, no Bloco A100 da EFD devem ser prestadas as informações referentes às notas fiscais de serviços, sobre as quais são calculados os créditos do PIS e da Cofins relacionados a tais serviços, afirmação esta que foi rebatida pela Litigante com o argumento de que o aluguel, por não representar fato gerador do ISS, não implica na obrigatoriedade da emissão da nota fiscal respectiva.

(...)

E como os entes municipais somente podem exigir o respectivo documento na hipótese de a atividade estar inserida no âmbito de sua competência tributária, não estando a atividade de aluguel sujeita ao ISS, não há como se ter como

exigível a nota fiscal de prestação de serviços, nos casos de aluguel de bens móveis.

(...)

Nesses termos, não havendo a emissão de nota fiscal **o auferimento da receita** (e o pagamento de despesas com aptidão para autorizar a tomada de créditos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, acrescido eu) **deverá ser comprovada com documentos de indiscutível idoneidade e conteúdo esclarecedor das operações a que se refiram, tais como recibos, livros de registros, contratos etc.**

No caso em tela, o que se tem é a glosa de **expressivos valores relacionados à locação de bens**, os quais estão **respaldados tão somente pela apresentação de recibos.**

(...)

Conforme consta do documento acima apresentado, **de uma base de cálculo inicialmente glosada no valor de R\$ 20.731.689,46**, a Autoridade Fazendária responsável pela diligência fiscal atestou a comprovação da quantia de **R\$ 10.812.329,65** na empresa **MARÉ CIMENTO**, além da importância de **R\$ 7.807.686,12** na pessoa jurídica **POLIMIX CONCRETO.**

(...)

Assim, **com o propósito de garantir a plena oportunidade de o sujeito passivo comprovar o direito ao crédito nas operações**, o responsável pela diligência fiscal voltou a intimar o sujeito passivo a retificar as EFD – Contribuições do período, como também a apresentar uma planilha eletrônica contendo as informações referentes aos lançamentos contábeis, além das cópias dos recibos e comprovantes de pagamentos, tudo isso referente aos aluguéis de equipamentos que inicialmente haviam sido indevidamente informados no Registro A100.

(...)

Como acima observado, os créditos objeto da glosa fiscal correspondem àqueles inicialmente informados no Bloco A e retificados para o Bloco F. Todavia, **por ocasião da realização da diligência fiscal a Fiscalização verificou que os créditos informados no Bloco C também foram retificados para o Bloco F. Daí porque foi efetivada a análise conjunta dos créditos informados inicialmente nos Blocos A e C e que foram transferidos para o Bloco F.**

Ao ser confrontada com o resultado da diligência, a pessoa jurídica anotou nos tópicos (ii) e (iii) que “foram desconsiderados diversos recibos referentes a aluguéis, cuja numeração não constaria nas planilhas detalhamento de créditos glosados ‘A100_Mare’ e ‘C100_sem_nfe_mare.’”.

Em seguida, acrescentou que “No entanto, no arquivo enviado à Fiscalização denominado ‘Composição de Comprovante – Segundo Prazo’, na coluna

‘Observação’, há o número de cada recibo, que pode ser identificado ser identificado na planilha ‘A100_MARE’ (Parágrafo 48 do RCDF)”.

(...)

Portanto, como os recibos não aceitos pela Fiscalização correspondem àqueles que foram emitidos pela AGRISA AGROINDUSTRIAL SÃO JOÃO S/A e, como acima comprovado, referida empresa não faz parte do rol daquelas pessoas jurídicas cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, quais sejam, os recibos emitidos pelas locadoras IRO IND. E COM. DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO e MSP AGREGADOS LTDA, firmo posicionamento no sentido de que **nenhum reparo merece ser determinado, relativamente aos créditos reconhecidos pela Autoridade Lançadora no RFC, cabendo a este Órgão Julgador cancelar o deferimento de créditos da ordem de R\$ 10.812.329,65 na empresa MARÉ CIMENTO, além da importância de R\$ 7.807.686,12 na pessoa jurídica POLIMIX CONCRETO**, tudo conforme evidenciado nos §§ 52 e 58 do RFC, cujos demonstrativos estão a seguir transcritos: (g.n.)

Assim, também aqui conclui-se por inexistir qualquer elemento que possa afastar as conclusões do julgador *a quo* baseadas no trabalho fiscal realizado durante a diligência, este fundado em retificação de obrigações acessórias e em documentação apresentada pelo sujeito passivo, razão pela qual conclui-se pela manutenção integral do acórdão de primeira instância.

Nega-se, portanto, provimento ao Recurso de Ofício.

II. Recurso Voluntário.

O Recorrente alega que, “no ano de 2014, passava por gigante reestruturação societária, na qual dezenas de empresas foram incorporadas pela POLIMIX CONCRETO LTDA., bem como que a Fiscalização tinha acesso às demais declarações do período, que foram devidamente entregues (Doc. 04 da Impugnação)”, sendo que “todo o PIS/COFINS do período foi corretamente apurado e recolhido, independentemente dos equívocos na alocação dos créditos nas fichas do EFD-Contribuições do ano de 2014, razão pela qual se chega a esse momento em que se requer a aplicação dos entendimentos sobre os créditos da não cumulatividade, a fim de afastar as glosas decorrentes tanto das incongruências no preenchimento da declaração como também da existência de diversos documentos fiscais emitidos fora do âmbito do SPED que foram desconsiderados pela Fiscalização.”

Argumenta, ainda, que “era o início da obrigação de entrega da EFD-Contribuições, declaração rica em detalhes que tanto a RECORRENTE como os contribuintes em geral não estavam familiarizados, o que levou às retificações posteriores, já que se entendia mais importante o cumprimento do prazo do que a perfeição.”

Nesta instância, o Recorrente pleiteia (I) a declaração de nulidade do procedimento fiscal e do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, (II) a reversão da glosa de créditos relativos (II.1) à aquisição de bens ou serviços vinculados a documentos supostamente inválidos ou inexistentes, (II.2) a bens supostamente não sujeitos ao pagamento das contribuições,

(II.3) a frete na transferência de insumos entre estabelecimentos, (II.4) a despesas aduaneiras, (II.5) a aluguel de equipamentos e (II.6) a “outros serviços”, bem como (III) o reconhecimento da ilegalidade e do caráter confiscatório da multa regulamentar.

Realizada a diligência determinada por esta turma, a fiscalização posicionou-se favoravelmente à reversão da glosa de créditos em relação às despesas, devidamente comprovadas, com o transporte de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, principalmente de produtos classificados na NCM 2523.29.10 (cimento comum) para prestação de serviço de concretagem.

Feitas essas considerações, passa-se à análise individualizada dos argumentos de defesa.

II.1. Preliminar. Nulidade do procedimento fiscal e do acórdão recorrido.

O Recorrente pleiteia o reconhecimento da nulidade do procedimento fiscal e do acórdão recorrido com base nos seguintes argumentos: (i) precariedade e falta de clareza do trabalho fiscal por ausência de “lógica temporal, demonstração escoreita dos créditos glosados ou recomposição da escrita”, (ii) confusão entre as empresas incorporada e incorporadora, (iii) glosa de “créditos sobre notas fiscais, formulários mod. 1, e notas fiscal de prestação de serviços que não foram, em momento algum, solicitados pela Fiscalização para conferência/análise”, (iv) aplicação de “multa vultosa e totalmente arbitrária, tomando uma base absolutamente extravagante”, (v) afronta às disposições da Lei nº 9.784/1999 (razoabilidade, contraditório, ampla defesa, ato jurídico perfeito etc.), (vi) inobservância da necessária busca pela verdade material e (vii) afronta ao exercício do contraditório e da ampla defesa no acórdão recorrido.

A respeito da pleiteada nulidade do trabalho fiscal, vale-se, aqui, com fundamento no inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF,² da parte do voto do acórdão recorrido em que tal alegação foi devidamente enfrentada pelo julgador *a quo*, *in verbis*:

PRELIMINAR DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR ABSOLUTA PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL

Conforme acima relatado, a Fiscalização constituiu créditos tributários do PIS e da Cofins Não-Cumulativos no Mercado Interno, além de ter efetuado o lançamento da Multa Regulamentar decorrente da apresentação de EFD-Contribuições contendo informações inexatas, incompletas ou omitidas, cujas descrições dos fatos se mostraram complementadas por informações evidenciadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 19/55.

Ao se referir ao acima mencionado documento, a Impugnante o adjetivou como próximo do incompreensível, além de se encontrar desprovido de lógica temporal, da demonstração precisa dos créditos glosados e da recomposição da escrita contábil.

² Art. 114 (...)

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Ao apontar a precariedade do trabalho fiscal, citou que em determinadas ocasiões houve confusão entre as figuras da POLIMIX e da MARÉ (empresa incorporada pela POLIMIX), com a utilização de parágrafos esparsos e subtópicos absolutamente confusos.

Ante o cenário apontado, entendeu ter havido inobservância de formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (art. 2º, inc. VIII, Lei nº 9.784/1998), além de afronta ao dever de motivação com a explícita, clara e congruente indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos utilizados para a constituição dos créditos tributários (art. 50, inc. II, § 1º, Lei nº 9.784/1998).

Com isso, teve por evidente a afronta ao exercício do contraditório e da ampla defesa, com o que requereu a decretação da nulidade dos autos de infração com base no disposto pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Ocorre que, conforme será a seguir demonstrado, **a Requerente não sofreu qualquer prejuízo em razão da forma como foi editado o Termo de Verificação Fiscal, visto que a defesa foi exercida pela pessoa jurídica interessada com a profundidade desejada, não havendo, por conseguinte, como se acatar a nulidade ora analisada.** Como sabido, as premissas a serem observadas quando da constituição de crédito tributário se encontram especificadas no art. 142 do CTN, in verbis:

Lei nº 5.1725, de 1966 (CTN)

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

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

Também merece atenção o disposto pelo art. 10 do PAF:

Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No caso em tela, **as infrações se encontram indicadas nos correspondentes autos de infração do PIS (fls. 02/07), da Cofins (fls. 08/13) e da Multa Regulamentar (fls. 14/16), cujas descrições dos fatos estão complementadas pelas informações que se fazem presentes no Termo de Verificação Fiscal (fls. 19/55).**

No relacionado ao preciso detalhamento e com a quantificação das infrações, **foi informada a existência de arquivo não paginável denominado “anexo_detalhamento_glosa_creditos.zip”, fl. 56, nele estando informados todos os cálculos que embasaram os lançamentos.**

E no tocante ao Termo de Verificação Fiscal, não obstante os atributos que lhe foram dirigidos pela interessada, o certo é que **a Impugnante compreendeu as infrações que lhe foram imputadas, delas tendo se defendido por meio da apresentação de uma peça contestatória com extensa e bem articulada 51 (cinquenta e uma) páginas, por meio das qual arregimentou as teses jurídicas que teve por adequadas e suficientes para o propósito almejado, não havendo, por conseguinte, como se ter por configurada a hipótese de nulidade estabelecida pela legislação processual fiscal que rege a matéria, a seguir transcrita [sublinhei]:**

Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF)

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.

Trata-se da aplicação do princípio *pas de nullité sans grief*, o que representa dizer que **não haverá nulidade sem que haja o prejuízo para a parte requerente, o que de fato não houve no caso em julgamento.**

(...)

Tanto é verdade que **o contribuinte compreendeu o trabalho fiscal que, ao rebater o mérito da autuação, segregou a sua defesa com a abordagem dos seguintes tópicos:**

- . Da **Glosa Indevida dos Créditos referentes às Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado** (§§ 31 e 39 do TVF) – Possibilidade de Depreciação Imediata;
- . Da **Glosa Indevida sobre os Créditos por Bens ou Serviços Vinculados a Documentos Supostamente Inválidos ou Inexistentes** (§§ 32, 37 e 38 do TVF);
- . Da **Glosa Indevida dos Créditos sobre Bens Supostamente Não Sujeitos ao Pagamento das Contribuições** (§ 33, 37 e 38 do TVF);
- . Da **Glosa Indevida dos Créditos sobre Frete em Operações de Transferências entre Estabelecimentos** (§§ 43 a 46 do TVF);

. Da **Glosa Indevida dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias ou Serviços** (supostamente) **não Enquadrados no Conceito de Insumo** (§ 47 do TVF):

1. **Despesas Aduaneiras** (§ 47, a, do TVF);
2. **Despesas de Aluguéis de Equipamento** (§ 47, b, do TVF);
3. **Despesas derivadas de “Outros Serviços”** (§ 47, c, do TVF); e

. Da **(Exorbitante e Descabida) Multa Regulamentar**.

A abordagem das acima mencionadas temáticas, que serão todas elas analisadas e deliberadas quando do julgamento das questões de mérito, se presta para a demonstração de que as informações que se fazem presentes na descrição dos fatos constante dos autos de infração, complementada pela informações constantes no Termo de Verificação Fiscal e no arquivo não paginável anexo_ bem demonstram a suficiência da instrução probatória a cargo da Fiscalização, em razão do que não há como se decretar a nulidade pretendida pela interessada. (g.n.)

Quanto à alegada nulidade do acórdão recorrido, também ela não prospera, pois, conforme se verifica do extenso e pormenorizado voto (fls. 2.572 a 2.641), além da obtenção de informações adicionais e de esclarecimentos acerca da ação fiscal por meio da diligência determinada pelo julgador *a quo*, as matérias controvertidas foram, todas elas, abordadas de forma cirúrgica, com o devido registro dos fatos analisados e das respectivas conclusões obtidas, conforme se verifica dos seguintes trechos:

DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS - DO NOVO BALIZAMENTO DO CONCEITO DE INSUMOS ESTABELECIDO PELO PODER JUDICIÁRIO

(...)

Destarte, **em vista do caráter vinculante da decisão proferida pelo STJ, o conceito de insumo será aferido pontualmente** em relação a cada uma das glosas pela Fiscalização efetivadas e pela Defendente contraditadas, procedimento que terá por norte os **critérios de essencialidade ou relevância** para a atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica Impugnante.

(...)

DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (§§ 31 E 39 DO TVF) – POSSIBILIDADE DE DEPRECIAÇÃO IMEDIATA

(...)

Por considerar que o crédito referente às aquisições de máquinas e equipamentos devem ser determinados sobre o valor dos encargos de depreciação desses bens, a Fiscalização glosou os créditos informados no Registro C100, relativos aos seguintes itens:

(...)

Afora isso, conforme determinado pelo inc. XII do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, com a redação determinada pela Lei nº 12.546, de 2011, nas aquisições no mercado interno e nas importações das máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, as pessoas jurídicas adquirentes poderão optar pela tomada do crédito na data da aquisição do bem, desde que efetuada a partir de julho de 2012.

(...)

Como acima observado, o responsável pela diligência fiscal considerou que as máquinas e os equipamentos destinados à produção de bens e à prestação de serviços, cujos encargos de depreciação foram inicialmente glosados, na realidade são passíveis de creditamento imediato com base no valor de aquisição, nos termos da Lei nº 11.744/2018, em vista do que se manifestou favoravelmente à reversão das glosas constantes do TVF.

(...)

DA GLOSA INDEVIDA S/ CRÉDITOS DE BENS E SERVIÇOS VINCULADOS A DOCUMENTOS SUPOSTAMENTE INVÁLIDOS OU INEXISTENTES (§§ 32, 37 e 38 DO TVF)

(...)

Desse modo, tendo em conta o fato de durante a realização da diligência fiscal o contribuinte ter sido novamente demandado a apresentar a documentação comprobatória que não fora localizada durante a realização da auditoria fiscal, momento em que a apresentação do documentário se deu de maneira parcial, tendo em conta ainda a inexistência de qualquer abordagem específica para o presente item, por parte da pessoa jurídica Impugnante, no contexto das contrarrazões por ela apresentadas às fls. 2.504/2.505, em razão da notificação do acima referido Relatório Fiscal Conclusivo, firmo entendimento no sentido da reversão parcial das glosas neste tópico tratadas, no total de R\$ 6.750.771,69 (base de cálculo dos créditos), conforme especificado na planilha acima apresentada.

DA GLOSA INDEVIDA DE CRÉDITOS SOBRE BENS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES (§§ 33, 37 e 38 DO TVF)

(...)

Como acima referido, sob o argumento de que os créditos se encontravam pautados em notas fiscais de aquisições de produtos ou serviços sem a incidência do PIS/Cofins, a Fiscalização promoveu glosas que alcançaram o total de R\$ 13.354.404,99, no caso da MARÉ CIMENTO.

Ao contraditar o feito, a Impugnante se limitou a se reportar a uma nota fiscal emitida pela Axiohm Automação e Conectividade Ltda., fl. 1345, tendo informado que a despeito de a remetente dos produtos ser optante pelo Simples, o direito à tomada de créditos é reconhecida pela própria RFB, conforme consta do Ato

Declaratório Interpretativo nº 15/2007. Acrescentou que a glosa se deu tão somente em razão da a emitente da nota fiscal ter registrado um código CST equivocado, situação que também teria se mostrado presente em outras notas fiscais.

Realmente, o acima citado ADI ampara a tomada de créditos quando o vendedor é pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional. Vejamos o seu inteiro teor:

(...)

Dessa forma, **a princípio haveria que se admitir o direito ao crédito relativo à aquisição perante a pessoa jurídica optante pelo Simples emitente da nota fiscal nº 1.203, juntada pela Manifestante à fl. 1.345.**

Contudo, ao se compulsar tal documento, o que se verifica é que a nota fiscal foi emitida em 23/12/2013:

(...)

E como a Fiscalização alcançou o período de janeiro a dezembro de 2014, por certo que **a nota fiscal apresentada não apresenta aptidão para reverter a glosa fiscal em julgamento.**

(...)

Como visto, no caso em tela **a pessoa jurídica optou por promover a juntada de documentos que vão da folha 964 até a folha 1.675. Não se preocupou, contudo, em contextualizar no e-processo cada lote de documentos apresentados.** É a conclusão que se extrai do recorte do processo virtual abaixo apresentado:

(...)

Além da **falta de rotulação dos documentos tidos por comprobatórios**, há que se considerar a **ausência na peça contestatória de uma planilha indicativa de cada nota fiscal cujo crédito foi glosado e do motivo pelo qual o corte fiscal haveria que ser cancelado**, sempre totalizando mensalmente cada uma das justificativas para a pretendida reversão da glosa.

Nesse cenário, a diligência neste tópico tratada, caso viesse a ser autorizada, teria como único propósito suprir deficiência probatória cujo ônus pertence à pessoa jurídica Impugnante.

Isso posto, ressaltando o fato de a questão de direito concernente à possibilidade ou não da tomada de créditos com base em aquisições de mercadorias e serviços sem a incidência do PIS/Cofins corresponder a aspecto adiante analisado, e que se mostrará suficiente no sentido da formação da livre convicção fundamentada desta Autoridade Julgadora, tenho por prescindível a diligência pela interessada requerida, ex vi o disposto pelo art. 18 do PAF2 , o que tem por consequência o indeferimento do pedido pelo sujeito passivo formulado.

(...)

Adentrando-se na questão de direito, concernente à fundamentação utilizada pela Fiscalização na glosa em julgamento, segundo a qual as notas fiscais foram glosadas porque não houve a incidência do PIS/Cofins nas aquisições em foco, a disposição literal das normas que tratam da não cumulatividade não deixa qualquer dúvida quanto à correção do procedimento fiscal, senão vejamos [g. n.]:

(...)

Cumprindo-se ainda se informar a existência de **recente julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais**, documento em que foi reiterada a **vedação ao creditamento no caso de insumos em que as compras forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou com não incidência do PIS e da Cofins**, o que se deu por aplicação direta dos acima transcritos art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003:

(...)

DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS SOBRE FRETES EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS (§§ 43 A 46 DO TVF)

(...)

Com efeito, se fosse para se aplicar ao frete o inc. II do art. 3º, que trata de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não haveria a necessidade da existência do inc. IX, que se mostra contundente ao condicionar a tomada de crédito ao frete contratado em operações de vendas, quando o encargo for suportado pelo vendedor.

Ora, ao transportar a areia, o cimento e a brita de um estabelecimento X para um estabelecimento Y da MARÉ CIMENTO ou da POLIMIX CONCRETO, evidentemente que não estará sendo praticada uma operação de fornecimento e de aplicação do concreto, que é o serviço prestado pela Impugnante, mas apenas estarão sendo viabilizados os meios para que a atividade-fim da empresa seja implementada.

Portanto, **não tendo havido a subsunção do caso em julgamento à situação prevista na legislação de regência (inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), a estabelecer o direito ao crédito somente no caso de “frete na operação de venda” e quando o ônus for suportado pelo vendedor, firmo o meu posicionamento no sentido de nenhum reparo merecer a apuração fiscal neste tópico apreciada.**

(...)

DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS OU SERVIÇOS (SUPOSTAMENTE) NÃO ENQUADRADOS NO CONCEITO DE INSUMO (§ 47 DO TVF)

A partir deste ponto a Defendente passou a rebater as glosas evidenciadas pela Fiscalização no § 47, "a", "b" e "c" do Termo de Verificação Fiscal.

a) Despesas Aduaneiras

(...)

Adentrando na análise da questão de direito em exame, esclareço que não comungo com a tese arregimentada pela Defendente, consistente na dedutibilidade das despesas portuárias/aduaneiras, quer pela incidência do dispositivo referente ao insumo, que é o inc. II do art. 3º das leis que regem a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, quer pelo dispositivo que trata da possibilidade do creditamento sobre despesas incorridas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, no caso o inc. IX do mesmo art. 3º das normas em comento.

(...)

Ocorre que, em se tratando de importação ou exportação de máquinas e equipamentos ou até mesmo de insumos, não vejo com enquadrar as despesas aduaneiras no inc. IX pela Defesa citado pois não vislumbro como equiparar tais operações ao dispêndio com uma "armazenagem de mercadoria", muito menos com um encargo com "frete na operação de venda", quando o encargo for do vendedor.

(...)

Nesse diapasão, **tendo em conta que a importação/exportação de máquinas e equipamentos se dá em uma etapa que antecede ou ocorre após a prestação dos serviços executados pela Impugnante, não vejo como reverter a tomada de créditos que foi pela Fiscalização glosada.**

(...)

b) Despesas de Aluguéis de Equipamentos (§ 47, b, do TVF)

(...)

Nesses termos, não havendo a emissão de nota fiscal o auferimento da receita (e o pagamento de despesas com aptidão para autorizar a tomada de créditos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, acrescento eu) deverá ser comprovada com documentos de indiscutível idoneidade e conteúdo esclarecedor das operações a que se refiram, tais como recibos, livros de registros, contratos, etc.

(...)

Conforme consta do documento acima apresentado, de uma base de cálculo inicialmente glosada no valor de R\$ 20.731.689,46, a Autoridade Fazendária responsável pela diligência fiscal atestou a comprovação da quantia de R\$ 10.812.329,65 na empresa MARÉ CIMENTO, além da importância de R\$ 7.807.686,12 na pessoa jurídica POLIMIX CONCRETO.

(...)

No que se refere ao item (i), relacionado com a glosa de créditos decorrentes da aquisição de insumos com “valor nulo de PIS/Pasep e COFINS”, trata-se de problemática que já foi devidamente enfrentada no presente voto.

(...)

Conforme informado no Relatório Fiscal Conclusivo (RFC), decorrente da diligência por esta DRJ requerida, durante a fiscalização a pessoa jurídica retificou as EFD – Contribuições do ano de 2014. Na ocasião, escriturou no Bloco A diversas aquisições de serviços, registradas como tendo sido baseadas em Notas Fiscais de Serviços, o que levou o Agente Fiscal a requisitar a apresentação dos documentos pela pessoa jurídica evidenciados nas obrigações acessórias retificadoras. Como os documentos apresentados não foram aqueles especificados nas EFD – Contribuições, deu-se a glosa pela pessoa jurídica contestada sob o argumento de que a fiscalização houvera exigido a apresentação de Notas Fiscais de Serviços.

(...)

Portanto, como os recibos não aceitos pela Fiscalização correspondem àqueles que foram emitidos pela AGRISA AGROINDUSTRIAL SÃO JOÃO S/A e, como acima comprovado, referida empresa não faz parte do rol daquelas pessoas jurídicas cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, quais sejam, os recibos emitidos pelas locadoras IRO IND. E COM. DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO e MSP AGREGADOS LTDA, firmo posicionamento no sentido de que nenhum reparo merece ser determinado, relativamente aos créditos reconhecidos pela Autoridade Lançadora no RFC, cabendo a este Órgão Julgador cancelar o deferimento de créditos da ordem de R\$ 10.812.329,65 na empresa MARÉ CIMENTO, além da importância de R\$ 7.807.686,12 na pessoa jurídica POLIMIX CONCRETO, tudo conforme evidenciado nos §§ 52 e 58 do RFC, cujos demonstrativos estão a seguir transcritos:

(...)

b) Despesas derivadas de “Outros Serviços” (§ 47, c, do TVF)

(...)

Nessa toada, seguindo esta mesma trilha hermenêutica, **tenho como legítimas as glosas de crédito incidentes sobre as despesas incorridas com honorários advocatícios, com planos de saúde corporativos e com serviços de informática, na forma que se faz presente no § 47, "c", do TVF.**

(...)

DA (EXORBITANTE E DESCABIDA) MULTA REGULAMENTAR

(...)

Conforme explicado pelo Agente Fiscal, nas EFD – Contribuições originariamente apresentadas pela pessoa jurídica incorporada MARÉ CIMENTO, assim como aquelas transmitidas pela autuada POLIMIX CONCRETO, relativas a todos os

meses do ano de 2014, “não houve lançamento no Bloco M, que trata da apuração do PIS/Pasep e da Cofins, tampouco nos Blocos A, B, C e F”.

Em assim sendo, não há como se negar a existência no caso concreto de “informação omitida, inexata ou incompleta”, o que tem por consequência a cominação do percentual de 3% sobre o somatório das receitas brutas auferidas pelas duas sociedades empresariais, na forma prevista na norma acima colacionada, procedimento com base no qual a Fiscalização obteve os valores a seguir apresentados:

(...)

Com efeito, **constatada a subsunção da situação em análise à hipótese de incidência abstratamente prevista no art. 57, inc. III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, evidentemente que era dever da Autoridade Administrativa constituir o crédito tributário por meio do lançamento**, nele especificando o fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo/penalidade pecuniária devido em cada um dos meses do ano calendário, tratando-se de medida que se mostrou implementada em estrita observância ao disposto pelo art. 142 do CTN⁴, mormente pelo fato de a atividade administrativa ser vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Como acima demonstrado, apresentadas as obrigações acessórias com informações omitidas, inexatas ou incompletas, a consequência não poderá ser outra senão a cominação de penalidade pecuniária correspondente à aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor das transações comerciais ou das operações financeiras próprias da empresa, o que bate com precisão com o lançamento pela Fiscalização adotado. (g.n.)

Conforme se verifica dos excertos supra, não se vislumbra, nem de longe, qualquer vício no acórdão recorrido que pudesse inquiná-lo de nulidade, tendo a decisão sido proferida por autoridade competente, pautada nos fatos controvertidos e na legislação aplicável, sem qualquer indício de violação ao direito à ampla defesa do sujeito passivo,³ razão pela qual afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

II.2. Mérito.

Conforme já apontado, no mérito, o Recorrente pleiteia, além do reconhecimento da ilegalidade e do caráter confiscatório da multa regulamentar, a reversão da glosa de créditos relativamente (i) à aquisição de bens ou serviços vinculados a documentos supostamente inválidos ou inexistentes, (ii) a bens supostamente não sujeitos ao pagamento das contribuições, (iii) a

³ Decreto nº 70.235/1972 (...)

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.

fretes na transferência de insumos entre estabelecimentos, (iv) a despesas aduaneiras, (v) a aluguel de equipamentos e (vi) a “outros serviços”.

II.2.1. Crédito. Documentos.

Em relação à glosa de créditos relativos a documentos fiscais considerados inexistentes, por não terem sido localizados na base de dados do SPED, alega o Recorrente “que seria impossível juntar toda a documentação, notadamente por se tratar, em grande parte, de operações que envolvem serviços de transporte e aquisição de insumos em municípios diversos, dentre os quais, alguns que ainda não haviam instituído o regime de notas fiscais eletrônicas.”

Aduz, também, que, “por envolver transporte intermunicipal”, outra leva de documentos “possui o respectivo Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), mas, por questões internas, a RECORRENTE deixou de apontar adequadamente a chave de acesso das notas na EFD.”

Há, ainda, segundo ele, “aquisição de insumos necessários à prestação do serviço de concretagem, como areia e pedra britada, que são regularmente tributados pelo PIS e pela COFINS, e que, dada a natureza do insumo – por estarem estritamente ligados ao serviço de concretagem – devem ensejar a manutenção do crédito”, sendo que apenas “uma parcela menor da glosa se referia à descrição inicial da infração, que mencionava aluguéis de equipamentos, lastreados por recibos (e não por notas fiscais registradas no SPED).”

Dessa forma, pleiteia também, com base nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a reversão da glosa de créditos decorrentes dos serviços de (i) explosão de rochas a serem extraídas das minas para obtenção de brita (insumo do serviço de concretagem), (ii) manutenção e instalação de equipamentos relacionados aos serviços de concretagem e produção de cimento e (iii) construção civil (edificações, inclusive topografia).

Subsidiariamente, requer, em razão da “impossibilidade de comprovação apenas pela juntada dos documentos fiscais”, a conversão do julgamento do Recurso Voluntário em diligência “para a verificação *in loco* dos documentos e situações que sustentam os mencionados créditos”.

Na primeira instância, tais matérias foram decididas com base nas seguintes constatações:

a) na diligência, o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação necessária à comprovação dos créditos glosados em razão da não localização das notas fiscais no SPED, vindo ele a trazer aos autos parte dela, abrangendo Notas Fiscais de Serviços, recibos referentes a locação de equipamentos, Notas Fiscais modelo 1, documentos referentes a conhecimento de transporte rodoviário (DACTE/CTR) e DANFE, sendo revertida, então, a glosa relativa a créditos lastreados em documentos hábeis, embora escriturados incorretamente;

b) em relação aos DANFes apresentados, constatou a fiscalização que todos possuíam valor nulo de PIS/Pasep e Cofins, portanto, sem direito ao desconto de créditos, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

c) quanto às Notas Fiscais modelo 01 apresentadas, as operações foram comprovadas, sendo então revertidas as correspondentes glosas de créditos;

d) com relação à empresa Polimix Concreto, parte das operações foi comprovada por meio de Notas Fiscais de Serviços, conhecimentos de transporte rodoviário, Notas Fiscais modelo 01 e outros documentos, sendo revertidas, também, as glosas respectivas.

Nesse sentido, tem-se que, em relação aos dispêndios geradores de créditos devidamente comprovados durante a diligência determinada pelo julgador *a quo*, a glosa foi revertida na primeira instância, remanescendo apenas os casos não comprovados ou sem previsão de crédito na lei.

Ora, cabe a quem alega o direito ao crédito o dever de comprová-lo, conforme preceitua o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os **motivos de fato e de direito** em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º **A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (destaques nossos)

Nesse sentido, os dispêndios não comprovados, seja por não terem sido apresentados os respectivos documentos, seja por não constarem dos sistemas internos da Receita Federal, não podem gerar o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, em conformidade com os artigos 36 e 37 da Lei nº 9.784/1999.⁴

⁴ Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Quanto aos DANFes apresentados, em relação aos quais a fiscalização constatou a inoccorrência de incidência das contribuições PIS/Cofins nas operações correspondentes, nada a reformar na decisão anterior, pois, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não dá 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.

Por fim, quanto ao pedido de realização de novas diligências para se verificarem esses itens ainda não comprovados, bem como outros alegados ao longo do Recurso Voluntário, há que se destacar que, durante o procedimento fiscal, o Recorrente foi intimado várias vezes para prestar esclarecimentos e apresentar documentos comprobatórios, a mesma medida se dando durante a realização da diligência determinada pela Delegacia de Julgamento (DRJ), não se justificando a realização de mais uma diligência para suprir o ônus que a ele cabe, ônus esse devidamente regulado pela lei, conforme dispositivo transcrito acima.

Nesse sentido, nada a prover neste item.

II.2.2. Crédito. Bens não sujeitos ao pagamento das contribuições.

O Recorrente se contrapõe à glosa de créditos fundada em operações de aquisição nas quais não houve tributação das contribuições PIS/Cofins, pois, segundo ele, tal glosa não se sustenta, uma vez que, embora os remetentes tenham mencionado Códigos de Situação Fiscal (CST) equivocados, os insumos são todos integralmente tributados pelo PIS e pela Cofins, conforme inúmeros comprovantes e recibos por ele juntados aos autos, abrangendo notas fiscais emitidas por empresas optantes pelo Simples, Conhecimentos de Transporte (CTes), notas fiscais de insumos adquiridos, como areia e outros essenciais.

De acordo com o Recorrente, da análise dos documentos fiscais relacionados, observa-se que se trata, em quase em sua totalidade, de aquisição de peças e equipamentos para a manutenção de máquinas, como transmissores e placas eletrônicas, porcas, parafusos e arruelas, e diversos itens de maquinário.

Quanto às notas fiscais emitidas por empresas do Simples, argui que o direito a crédito nesses casos encontra-se assegurado pelo Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 15/2007 e, em relação aos insumos adquiridos com alíquota zero/isentos, o crédito também devia ser assegurado, conforme decisão do CARF no acórdão nº 9303-007.562.

Argumenta, ainda, que, em 25/06/2020, no julgamento do Recurso Especial nº 1.259.343/AM, o STJ reconheceu “que empresas situadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) têm direito de creditar-se da aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero,

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

adquiridos de empresas localizadas fora da Região, ainda que as contribuições não tenham sido recolhidas na operação anterior.”

De pronto, deve ressaltar que o encaminhamento a ser dado neste voto a tais questionamentos do Recorrente seguirá o que decidiu a DRJ, conforme transcrição presente no subitem II.1 supra, cujas conclusões podem assim ser condensadas:

a) aquisições de produtos ou serviços sem a incidência do PIS/Cofins não geram desconto de créditos;

b) ao contraditar o feito no que tange à glosa de créditos decorrentes de aquisições junto a pessoas jurídicas optantes pelo Simples, o contribuinte se reportou a uma única nota fiscal emitida em 23/12/2013 (fl. 1345), fora do período de apuração destes autos, documento esse que, indubitavelmente, não era hábil à comprovação pretendida, ainda que, no Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2007, a Receita Federal assegurasse em tese o direito sob comento;

c) o Recorrente promoveu a juntada de documentos que vão da folha 964 até a folha 1.675, sem, contudo, contextualizá-los, sem indicar a correspondência de cada documento no bojo de sua defesa;

d) além da falta de rotulação dos documentos tidos por comprobatórios, não consta da peça contestatória planilha indicativa de cada nota fiscal cujo crédito foi glosado e nem o motivo pelo qual o corte fiscal haveria que ser cancelado, com totalização mensal de cada uma das justificativas para a pretendida reversão da glosa;

e) eventual diligência suplementar, caso viesse a ser autorizada, teria como único propósito suprir deficiência probatória cujo ônus pertence ao Recorrente.

No que tange ao desconto de créditos nas aquisições de insumos desonerados pelas contribuições não cumulativas, trata-se de matéria já analisada no subitem anterior deste voto, ao qual ora se remete. A decisão da CSRF referenciada pelo Recorrente se refere a uma situação específica, qual seja, aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, adquiridos de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus (ZFM), em relação à qual há disciplinamento legal específico, que não se estende aos demais casos regidos pela legislação.

Também, aqui, nada a prover.

II.2.3. Crédito. Frete na transferência entre estabelecimentos.

O Recorrente questiona a glosa de créditos sobre as despesas com operações de frete entre estabelecimentos do mesmo grupo, pois, segundo ele, trata-se de frete contratado de pessoa jurídica e devidamente pago, relativo a deslocamentos de matéria-prima e outros materiais essenciais entre os estabelecimentos, como cimento, pedras, cal etc., conforme jurisprudência do CARF.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) manteve as glosas realizadas pela fiscalização, argumentando que “as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002,

10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo”.

Assim, de acordo com o julgador de primeira instância, as operações de frete destinadas a remessas de cimento, areia, brita e outros produtos entre os diversos estabelecimentos da Maré Cimento e da Polimix Concreto não geram direito ao desconto de créditos, “visto que o inciso IX do art. 3º das normas que tratam da não-cumulatividade do PIS e da Cofins somente autoriza a tomada de crédito no “frete em operação de venda”, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor.”

Esta turma julgadora, por seu turno, converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que se intimasse o contribuinte para apresentar planilha detalhada, documentos hábeis e esclarecimentos complementares aptos a comprovar a natureza jurídica dos fretes entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vindo a fiscalização, após a realização da diligência, a assim se manifestar conclusivamente:

Conclusões da Análise Fiscal

18. **Ao analisar as informações prestadas pelo sujeito passivo, inclusive as constantes na EFD-Contribuições, nos Conhecimentos de Transporte e nas NF-e mencionadas pelo contribuinte para comprovar o direito ao crédito nas operações em análise, verificou-se que diversas operações são enquadradas como transporte de matérias-primas em operações classificadas como transferências de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, principalmente de produtos classificados na NCM 2523.29.10 (cimento comum) para prestação de serviço de concretagem. Ou seja, a natureza jurídica das operações enseja o aproveitamento de crédito, nos termos da legislação aplicável, desde que comprovada sua certeza e liquidez. Ao analisar o conteúdo dos contratos apresentados, firmados com as principais transportadoras, verificou-se como objeto a prestação de serviços de transporte terrestre no território nacional, devendo a contratada emitir o conhecimento de transporte, na forma da Lei.**

19. No entanto, conforme já demonstrado, **o próprio contribuinte esclareceu que diversas informações haviam sido prestadas incorretamente nas EFD-Contribuições, inclusive em relação aos modelos de documentos fiscais. Ao analisar a consistência das informações apresentadas em planilhas fornecidas na presente diligência, constatou-se que o contribuinte não comprovou o pagamento ou prestou informações inconsistentes para a maior parte dos créditos alegados, não comprovando, assim, a certeza e liquidez destes.** A seguir serão apresentados exemplos de inconsistências, a fim de facilitar a compreensão das verificações realizadas pela fiscalização:

19.1 - Exemplo 1: chave CT-e nº 21140213642002000126570010000000101230024008(informada na planilha da Maré Cimento, registro nº 2)

Comprovação de pagamento do frete: Não, pois o contribuinte informou “Não” na coluna referente ao comprovante de pagamento (coluna AL) e não informou dados na coluna referente ao “comprovante de pagamento – 2º prazo” (coluna AN);

Documento consta dentre os créditos glosados: Sim, pois foi identificado registro com mesmo CNPJ emitente, número e série da Nota Fiscal dentre os créditos glosados pela fiscalização (D100_mare no Anexo do Auto de Infração);

Existência da chave CT-e no SPED: Sim, a chave CT-e existe na base de dados do SPED;

Consistência do CNPJ emitente do CT-e: Sim, o CNPJ emitente informado na planilha (13.642.002/0001-26) é o mesmo do CT-e 1(3.642.002/0001-26);

Consistência do CNPJ remetente no CT-e: Sim, o CNPJ remetente informado na planilha (05659785001870) é o mesmo do CT-e (05.659.785/0018-70);

Consistência do CNPJ destinatário no CT-e: Sim, o CNPJ destinatário informado na planilha (05659785001870) é o mesmo do CT-e (05.659.785/0018-70);

Observação: neste caso há aparentemente outra inconsistência, visto que o CNPJ remetente é o mesmo do destinatário, sendo que as operações alegadas seriam referentes a transferências entre estabelecimentos da PJ.

Existência da chave NF-e da carga transportada: Não, visto que o contribuinte não informou dados no campo destinado ao documento fiscal da carga (coluna S);

Consistência do CNPJ remetente na NF-e: Não, visto que o contribuinte não informou dados no campo destinado ao documento fiscal da carga (coluna S);

Consistência do CNPJ destinatário na NF-e: Não, visto que o contribuinte não informou dados no campo destinado ao documento fiscal da carga (coluna S);

Documento Hábil e Consistente (requisitos cumulativos): Não, visto que o contribuinte não comprovou o pagamento do frete e não informou o documento fiscal da carga.

19.2 - Exemplo 2: chave CT-e nº 35120206210404000152570010000006541000070000(informada na planilha da Polimix Concreto, registro nº 8652)

Comprovação de pagamento do frete: Sim, pois o contribuinte informou “Sim” na coluna referente ao comprovante de pagamento (coluna AM), tendo informado a referência de pagamento nº 030881 (coluna AN);

Documento consta dentre os créditos glosados: Sim, pois foi identificado registro com mesmo CNPJ emitente, número e série da Nota Fiscal dentre os créditos glosados pela fiscalização (D100_polimix no Anexo do Auto de Infração);

Existência da chave CT-e no SPED: Não, a chave CT-e não existe na base de dados do SPED, conforme pode ser verificado no Portal do Conhecimento de Transporte Eletrônico(<https://www.cte.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>):

(...)

Consistência do CNPJ emitente do CT-e: Não, visto que a chave CT-e informada é inválida;

Consistência do CNPJ remetente no CT-e: Não, visto que a chave CT-e informada é inválida;

Consistência do CNPJ destinatário no CT-e: Não, visto que a chave CT-e informada é inválida;

Existência da chave NF-e da carga transportada: Não, visto que o contribuinte não informou dados no campo destinado ao documento fiscal da carga (coluna T);

Consistência do CNPJ remetente na NF-e: Não, visto que o contribuinte não informou dados no campo destinado ao documento fiscal da carga (coluna T);

Consistência do CNPJ destinatário na NF-e: Não, visto que o contribuinte não informou dados no campo destinado ao documento fiscal da carga (coluna T);

Documento Hábil e Consistente (requisitos cumulativos): Não, visto que o contribuinte não comprovou o pagamento do frete, informou chave CT-e inválida e não informou o documento fiscal da carga.

20. Os quadros a seguir apresentam um resumo, por período de apuração e por contribuinte, dos valores apurados pela fiscalização com base nos documentos considerados hábeis para o aproveitamento dos créditos:

(...)

21. Os quadros a seguir apresentam a consolidação dos valores de créditos glosados que devem ser anulados, com base na apuração realizada sobre os documentos hábeis:

(...)

IV - CONSIDERAÇÕES FINAIS

22. O presente relatório de análise conclusiva teve como objetivo a análise de glosa de créditos de PIS/COFINS, nos termos da Resolução CARF nº 3201-003.586 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 16/11/2023, referentes exclusivamente à aquisição de serviços de transporte em transferências entre estabelecimentos da Pessoa Jurídica, detalhada nos tópicos 43 a 46 do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração constante no PAF nº 10314.720836/2018-81. Desta forma, foram desconsiderados da análise quaisquer documentos referentes a operações distintas ou comprovação de créditos não localizados dentre as glosas nas operações supracitadas.

23. A análise fiscal foi procedida dos elementos disponíveis até a presente data, tendo sido proporcionada ao sujeito passivo a ampla oportunidade para apresentação de toda a documentação comprobatória referente às operações analisadas. (destaques nossos)

Cientificado dos resultados da diligência, o Recorrente se manifestou, destacando-se as seguintes argumentações:

9. De antemão é importante ter em mente que **a documentação e informações solicitadas remontam a 2014 e envolvem uma empresa incorporada**. Assim, **para uma parcela significativa dos casos, não foi possível cumprir todos os requisitos exigidos pelo I. Auditor Fiscal**.

10. Não obstante, **revisando as planilhas apresentadas no RFC, a REQUERENTE verificou que houve erros de informações, os quais somente puderam ser identificados após a finalização dos trabalhos fiscais, em razão da inserção de dados que constavam do sistema da fiscalização**.

11. Em razão dessas inconsistências, **a REQUERENTE debruçou-se novamente sobre as planilhas para corrigir as divergências equivocadamente lançadas**, a fim de que o maior número de documentos fiscais fosse identificado e, conseqüentemente, seu respectivo crédito, aceito.

12. Para apontar essas divergências, foram criados dois modelos de planilhas, constantes das abas do arquivo anexo (Doc. 01), sendo que, na primeira, é sinalizado tudo que o foi modificado, enquanto que, na segunda, há a consolidação de todas as alterações. Melhor explicando:

(...)

13. Além desses pontos retificados, que precisar ser reanalisados por essa E. Auditoria, **há um outro ponto que precisa ser revisto, que é a divergência de CNPJ de destinatário, nas transferências entre filiais da REQUERENTE**.

14. **Conforme destacado no RFC, foram constatadas divergência entre o destinatário do CT-e com o destinatário da NF-e da carga. De fato, retomando essas situações, a REQUERENTE confirmou a existência de erros de lançamento à época, erros esses que, na maioria dos casos, decorreu de lançamento equivocado da empresa transportadora unicamente no que se refere a qual dos estabelecimentos da REQUERENTE receberia a carga**.

15. No entanto, a REQUERENTE entende que **tais erros não têm o condão de deslegitimar seus créditos, na medida em que, seja pelo CNPJ de cadastro do CT-e, seja pelo constante da NF-e, que seria de outro estabelecimento da mesma empresa, é legítima a tomada do crédito, pois ambos os lançamentos envolvem estabelecimentos da mesma pessoa jurídica**.

16. Tome-se o exemplo abaixo para ilustrar o ocorrido:

(...)

17. Vê-se que **não há dúvida de que a mercadoria teve como destinatário um outro estabelecimento da REQUERENTE!**

18. Trata-se, pelos documentos analisados, de frete contratado de REQUERENTE, comprovadamente pago pela REQUERENTE, para fins de deslocamento de matéria-prima e outros materiais entre os estabelecimentos da REQUERENTE, como cimento, pedras, cal, etc.

19. Assim, considerando-se que tanto o PIS como a COFINS são apurados pelo CNPJ matriz, não é possível admitir que um mero erro de preenchimento do CT-e pela transportadora tenha o condão de anular os legítimos créditos da REQUERENTE.

20. Relembre-se que à luz do entendimento consolidado pela CSRF, por meio do acórdão 9303-007.562 (sessão de 20/11/2018), é passível de creditamento o valor do frete pago nas remessas entre estabelecimentos, tanto na transferência de insumos adquiridos com alíquota zero quanto sobre os produtos acabados.

21. Assim, **é irrelevante se a transferências ocorreram para o estabelecimento “A” ou “B” quando está inequivocamente provado que houve a transferência entre estabelecimentos da mesma empresa e o frete foi pago!**

22. Sobre esse aspecto, destaque-se que, no ano de 2016, por exemplo, por meio do acórdão nº 3402-002.835, a 2ª Turma Ordinária 4ª Câmara decidiu que o serviço de transporte é utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção industrial, sempre que o ônus for suportado pelo vendedor, por se enquadrar como custo de produção.

23. E, no presente caso, os requisitos exigidos pela jurisprudência do CARF para legitimar o creditamento foram cumpridos, visto que **há a comprovação de que o ônus com o frete foi suportado pela empresa que tomou o crédito (pagamentos localizados), bem como que as mercadorias/insumos foram transferidos entre estabelecimento da REQUERENTE (a raiz de CNPJ de ambos os documentos é a mesma).**

24. Assim, **imperioso que seja afastada a glosa dos créditos exclusivamente em razão da existência de divergência entre o CT-e e a NF-e, quando os demais requisitos estão preenchidos.** São 413 registros nessa situação, que estão destacados a seguir (conforme trecho extraído da planilha anexa – doc. 01):

(...)

25. Por fim, **o RFC fiscal desconsiderou diversos Ct-e que, segundo afirma, não teriam sido localizados na base de documentos que foram créditos glosados.**

26. Tal informação causa estranheza à REQUERENTE, na medida em que, no início dos trabalhos dessa diligência, após a abertura do TDPF nº 08.1.90.00-2024-00235, os colaboradores da REQUERENTE usaram como base a planilha “Item 46 - D100_polimix”, disponibilizada por essa I. Auditoria, onde demonstra quais CT-e foram objeto da glosa dos créditos de PIS e COFINS (Doc. 02). E os CTE

mencionados como não localizados pela RFC constaram da referida base, o que leva a REQUERENTE a concluir que houve equívoco dessa I. Auditoria nesta informação.

27. Imperioso, portanto, que mais essa inconsistência seja corrigida no RFC.

28. Por todo o exposto, impediendo-se a complementação da diligência fiscal, para validação dos dados, esclarecimentos e documentos ora apresentados, bem como para correção dos vícios apontados, sempre em busca da verdade material, que deve guiar o processo administrativo fiscal. (destaques nossos)

De pronto, deve-se destacar que, independentemente das apurações fiscais e das argumentações do Recorrente, há vedação expressa ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação ao frete despendido no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, nos termos da súmula 217 do CARF, *verbis*:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Nesse sentido, a reversão de parte das glosas de créditos a ser abordada na sequência se refere, exclusivamente, a frete no transporte de insumos e de produtos em elaboração, em relação aos quais há previsão normativa autorizativa, qual seja, o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

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

Outro ponto que exige destaque é o seguinte: mesmo após ter sido intimado inúmeras vezes para prestar esclarecimentos e apresentar documentos comprobatórios, durante a ação fiscal, na impugnação, na diligência de primeira instância e na segunda diligência determinada por esta turma julgadora do CARF, o Recorrente vem, laconicamente, requerer novas apurações alegando que, **“revisando as planilhas apresentadas no RFC, a REQUERENTE verificou que houve erros de informações, os quais somente puderam ser identificados após a finalização dos trabalhos fiscais**, em razão da inserção de dados que constavam do sistema da fiscalização” e que, “a documentação e informações solicitadas remontam a 2014 e envolvem uma empresa

incorporada”, razão pela qual “**parcela significativa dos casos**, não foi possível cumprir todos os requisitos exigidos pelo I. Auditor Fiscal.” (destaques nossos)

Nota-se que o Recorrente vem se defendendo desde a origem da ação fiscal assumindo a fragilidade da prova de “parcela significativa dos casos” e apurando seus próprios créditos a partir dos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização, em relação aos quais vem repetidamente apontando erros como se a base documental por ele fornecida fosse consistente o bastante para assim se proceder, o que ele mesmo reconhece não ser.

Nesse sentido, neste item, conclui-se pela reversão da glosa de créditos decorrentes da contratação de fretes no transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, desde que devidamente comprovados, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País e, em relação aos quais, tenha havido a incidência das contribuições nas operações respectivas.

II.2.4. Crédito. Outros serviços. Conceito de insumos.

O Recorrente contesta a manutenção da glosa de créditos em relação a “diversos outros “serviços” contratados”, abrangendo despesas aduaneiras, aluguel de equipamentos e outras despesas derivadas de outros serviços.

II.2.4.1. Despesas aduaneiras.

O Recorrente pleiteia o direito ao desconto de créditos em relação a serviços portuários/aduaneiros com base nos incisos II e IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, por se tratar, respectivamente, de insumos e de armazenagem de mercadoria e frete em operação de venda.

Segundo ele, a essencialidade das despesas aduaneiras nas suas atividades pode ser verificada na impossibilidade de se importar qualquer mercadoria sem pagá-las, sendo elas também inerentes ao próprio frete, pois, “ao importar qualquer máquina, ativo ou mesmo insumo, não existe previsão de o importador efetuar o desembarque sem arcar com tais despesas”, conforme jurisprudência do CARF.

A DRJ manteve a referida glosa efetuada pela fiscalização por falta de previsão legal a autorizar o desconto de crédito em relação à contratação de serviços portuários e aduaneiros, considerando “que, em se tratando de importação ou exportação de máquinas e equipamentos ou até mesmo de insumos, não [há como] enquadrar as despesas aduaneiras no inc. IX”, pois não se pode “equiparar tais operações ao dispêndio com uma “armazenagem de mercadoria”, muito menos com um encargo com “frete na operação de venda”, quando o encargo for do vendedor”, e, da mesma forma, como insumos, dado tratar-se de “atividades distintas da atividade econômica do contribuinte.”

No CARF, a jurisprudência caminha no seguinte sentido:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. **IMPORTAÇÃO DE INSUMOS**. DISPÊNDIOS LOGÍSTICOS COM O TRATAMENTO ADUANEIRO DA CARGA NA IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS, na não cumulatividade poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. **Os dispêndios logísticos com o tratamento aduaneiro da carga na importação** (no presente caso descritos como “despesas aduaneiras na importação” e “despesas com fretes internos”), **vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.** (Acórdão 9303-015.493, j. 17/07/2024)

[...]

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

(...)

CRÉDITOS. **DESPESAS ADUANEIRAS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE**. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta a **despesas aduaneiras na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.** (Acórdão 9303-013.961, j. 12/04/2023)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

(...)

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. **DESPESAS PORTUÁRIAS/ADUANEIRAS**. SERVIÇO DE DESCARGA ESTIVADA. SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO/MANUSEIO DE CONTÊINERES. **IMPOSSIBILIDADE**.

As despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêiners – THC, com serviço de descarga estivada e com movimentação/manuseio de contêiners, por ocorrerem após o encerramento do ciclo de produção, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições para o PIS e da COFINS, bem como não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º dos mesmos diplomas legais, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda. (Acórdão 3202-002.061, j. 19/09/2024)

[...]

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS ADUANEIRAS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO.

As despesas aduaneiras na importação de bens aplicáveis na produção ou na prestação de serviços se enquadram, em regra, na hipótese legal de crédito referente a bens e serviços utilizados como insumos, gerando, por conseguinte, direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, mas **somente quando restar demonstrada a natureza dessas despesas que viabilize a aferição de seu enquadramento como insumos**. (Acórdão 3201-010.999, j. 26/09/2023)

Alinhando-se à jurisprudência supra, verifica-se que, para dar direito ao desconto de créditos, as despesas aduaneiras devem (i) encontrar-se devidamente demonstradas e comprovadas, (ii) ter sido pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no País em operações tributadas pelas contribuições e (iii) referir-se à importação de insumos.

O Recorrente identifica tais despesas aduaneiras como “movimentação nas instalações dentro do porto/aeroporto”, “atividades de ova e desova”, “conferência de carga”, “conserto de carga”, “movimentação de mercadorias para as embarcações”, “transferência de mercadorias ou produtos de um para outro veículo de transporte”, “carregamento e descarga com equipamentos de bordo”, “despesas logísticas incorridas com o desembaraço aduaneiro” etc.

A Fiscalização, por seu turno, identifica tais despesas como “atividades portuárias e aduaneiras” e “contratação de serviços portuários e aduaneiros”.

Nesse contexto, conforme jurisprudência do CARF acima referenciada, dá-se provimento parcial neste ponto do recurso, para reverter a glosa de créditos relativamente a dispêndios aduaneiros decorrentes da importação de insumos devidamente comprovados e

tributados pelas contribuições, contratados de forma autônoma junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, abrangendo as seguintes atividades: movimentação nas instalações dentro do porto/aeroporto, desova, conferência de carga e transferência de insumos de um para outro veículo de transporte.

II.2.4.2. Crédito. Despesas com aluguel de equipamentos.

O Recorrente se contrapõe à glosa de créditos decorrentes do aluguel de equipamentos por violar a regra expressa presente no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

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

O Recorrente considera absurdo o argumento da fiscalização quanto à inadmissibilidade de comprovação da despesa de aluguel por meio de “recibo”, pois, segundo ele, inexistente nota fiscal para aluguel, em conformidade com a Sumula Vinculante STF nº 31.⁵

Ele destaca que “alguns dos recibos tratados como de aluguéis de equipamentos referem-se, em verdade, a aluguéis de imóveis utilizados para consecução das atividades da RECORRENTE, a exemplo de todos os recibos emitidos pela ASE EMPREENDIMENTOS” e que “a própria RFB já consolidou, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 2, de 14 de janeiro de 2016, a possibilidade deste creditamento”.

Segundo a fiscalização, as despesas com aluguéis de equipamentos foram registradas indevidamente no Bloco A da EFD-Contribuições, que se destina exclusivamente à escrituração de Notas Fiscais de Serviços, quando o correto seria no Bloco F (registro F100), sendo as apurações fiscais então realizadas registradas nos seguintes termos:

V - DAS DESPESAS DE ALUGUÉIS DE EQUIPAMENTOS

39. Ao analisar a glosa de créditos na aquisição de outros serviços no Bloco A da EFD-Contribuições, **foi determinada através da Resolução da DRJ/FOR - 3ª Turma nº 08-003.291 a necessidade de diligência para possibilitar ao sujeito passivo a apresentação de recibos, lançamentos contábeis e comprovantes de pagamentos de cada uma das operações em que houve a glosa de créditos relacionados a aluguéis de bens móveis (§ 47, b, do TVF), elaborando, ao final de tudo, Relatório Fiscal conclusivo acerca da comprovação, ou não, do pagamento dos aluguéis inicialmente glosados.**

40. Conforme já citado, as empresas Maré Cimento e Polimix Concreto apresentaram arquivos de EFD-Contribuições originais com valores nulos nos

⁵ “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

blocos A, C, D, F e M em todos os meses do ano-calendário de 2014. **Desde a entrega das escriturações originais, entre março de 2014 e fevereiro de 2015, até o início da ação fiscal em 19/08/2017, o sujeito passivo não apresentou qualquer retificação dos valores nulos nos blocos supracitados.**

Mediante intimação cientificada em 08/08/2018, **o sujeito passivo apresentou arquivos retificadores em agosto e setembro de 2018, nos quais escriturou no Bloco A diversas aquisições de serviços, baseadas em Notas Fiscais de Serviços.** No entanto, **ao ser intimada a comprovar as operações, mediante apresentação das referidas Notas Fiscais, o sujeito passivo apresentou documentos diversos, como recibos.** Desta forma, procedeu-se à glosa dos créditos baseados nessas operações, por não comprovação dos documentos escriturados e apresentação de documentos não revestidos de formalidades que assegurem o direito ao aproveitamento dos créditos.

41. **Importante destacar que, ao contrário do alegado pelo sujeito passivo em sua impugnação, em nenhum momento a ação fiscal exigiu emissão de Notas Fiscais ou de quaisquer outros documentos fiscais nas despesas auferidas de aluguel de equipamentos.** A glosa dos créditos se deu por não comprovação de **Notas Fiscais de Serviços, que haviam sido escrituradas pelo próprio contribuinte nas EFDs retificadas e que não foram apresentadas quando solicitadas.**

42. Conforme descrito no Termo de Início de Diligência, já citado, as aquisições de bens e serviços a serem utilizados como insumos, com documentação diversa da prevista para os Blocos A, C e D, devem ser escrituradas no Bloco F (Registro F100). Desta forma, **a fim de garantir a plena oportunidade de comprovar o direito ao crédito nessas operações, o sujeito passivo foi intimado, através do Termo de Início de Diligência Fiscal, a retificar os arquivos da EFD-Contribuições, bem como a apresentar planilha eletrônica com informações referentes aos lançamentos contábeis, além de cópias de recibos e comprovantes de pagamentos, referentes às despesas retificadas de aluguéis de equipamentos, que anteriormente haviam sido informadas indevidamente no Registro A100.**

43. Conforme já citado, tendo o sujeito passivo cumprido parcialmente o disposto no Termo de Início, **o mesmo foi reintimado, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 1, a apresentar cópias de todos os recibos e comprovantes de pagamentos, referentes às despesas retificadas de aluguéis de equipamentos,** caso ainda não juntados ao dossiê digital nº 10010.076462/0719-92 ou ao PAF nº 10314.720836/2018-81.

44. Nas respostas às intimações e documentos apresentados, verificou-se que as empresas haviam escriturado recibos referentes a despesas de aluguel de equipamentos tanto no Bloco A, como no Bloco C, os tendo retificado para o Bloco F, mediante intimação. Assim, em que pese a Resolução DRJ ter definido neste tópico os créditos glosados no Bloco A, fez-se necessário a análise em

conjunto dos aluguéis de equipamentos creditados nos Blocos A e C, a fim de evitar eventual duplicidade de operações e/ou créditos informados.

45. Desta forma, **foram analisados todos os documentos e planilhas eletrônicas constantes no dossiê digital** de atendimento nº 10010.076462/0719-92, **bem como os juntados na impugnação** ao PAF nº 10314.720836/2018-81, **a fim de comprovar o direito ao crédito nas despesas de aluguel de equipamentos, mediante verificação dos recibos, lançamentos contábeis e comprovantes de pagamentos de cada uma das operações em que houve a glosa de créditos.** O resultado da análise será demonstrado nos tópicos a seguir, individualmente por empresa.

Análise dos Créditos de Despesas de Aluguéis – Maré Cimento

46. Ao analisar as planilhas eletrônicas contendo demonstrativo de retificações de despesas de aluguéis nas EFD-Contribuições da empresa Maré Cimento, verificou-se que o sujeito passivo retificou 101 recibos, sendo 72 do Bloco A para o Bloco F, e 29 do Bloco C para o Bloco F, lançados na conta de resultado nº 3.03.01.03.0002 – SERVICOS TERCEIROS e que resultaram em valor total de base de cálculo de PIS/Cofins retificada de R\$ 34.091.502,60, conforme quadros-resumo a seguir:

(...)

47. **Em resposta ao Termo de Início de Diligência, o sujeito passivo apresentou cópias de recibos de despesas de aluguéis** (itens 5-A, 5-B, 6-A e 6-B da reposta à intimação, folhas 47 a 68 do dossiê de atendimento, **tendo apresentado documentação complementar em resposta ao TIF nº 01**), conforme listagem a seguir:

- Locadora MSP AGREGADOS LTDA para MARÉ CIMENTO: 230413, 230513 e 2318;
- Locadora IRO IND. E COM. DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA para MARÉ CIMENTO: 616, 617 e 619 (Bloco A), além de 1, 2, 22014, 2207 e 820 (Bloco C); e -
Locadora AGRISA AGROINDUSTRIAL SAO JOAO S.A para MARÉ CIMENTO: 3, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 307, 307, 308, 407, 408, 507, 508, 607, 608, 707, 708, 807, 808, 907, 908, 1007, 1008, 1107, 1108, 1207, 1208, 1307, 1308, 1407 e 1408 (documentos com a mesma numeração possuem datas de emissão e valores distintos).

48. **Dos recibos apresentados, constatou-se que nem todos constam nas planilhas com detalhamento de créditos glosados** – “A100_mare” e “C100_sem_nfe_mare”. Desta forma, **foram desconsiderados na análise os seguintes recibos, referentes a aluguéis, cuja numeração não consta dentre os créditos glosados:**

- Locadora AGRISA AGROINDUSTRIAL SAO JOAO S.A para MARÉ CIMENTO: 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 307, 307, 308, 407, 408, 507, 508, 607, 608, 707, 708, 807, 808, 907, 908, 1007, 1008, 1107, 1108, 1207, 1208, 1307, 1308, 1407 e 1408.

49. Dos 13 recibos apresentados e constantes nos créditos glosados, **o sujeito passivo comprovou o pagamento das operações com as locadoras MSP AGREGADOS LTDA e IRO IND. E COM. DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA, com pequenas diferenças de valores em alguns comprovantes**, conforme a seguir:

(...)

50. **Com relação às operações com a empresa AGRISA AGROINDUSTRIAL SAO JOAO S.A**, ao analisar o detalhamento dos documentos e planilhas referentes aos recibos nº 3, nº 4 e nº 8, **constatou-se que os recibos e comprovantes de pagamentos possuem divergências significativas de datas e valores em relação aos créditos glosados, não sendo, portanto, suficientes para comprovação das operações cujos créditos foram glosados**, conforme demonstrado no quadro a seguir:

(...)

51. Por todo o exposto, constatou-se que **o sujeito passivo comprovou o direito a crédito de aproximadamente 32% dos valores retificados, referentes a aluguéis pagos pela empresa Maré Cimento. Nos casos dos recibos com datas e valores coincidentes, mas com pequena divergência nos pagamentos, foram considerados como valores comprovados os efetivamente pagos**. O quadro a seguir apresenta detalhamento mensal da comprovação dos créditos:

(...)

52. A base de cálculo das operações comprovadas, acima descritas, resulta em direito a um montante de crédito de R\$ 821.737,05 de Cofins e R\$ 178.403,44 de PIS/Pasep no ano-calendário de 2014, conforme detalhamento mensal a seguir:

(...)

Análise dos Créditos de Despesas de Aluguéis – Polimix Concreto

53. Ao analisar as planilhas eletrônicas contendo demonstrativo de retificações de despesas de aluguéis nas EFD-Contribuições da empresa Polimix Concreto, verificou-se que o sujeito passivo retificou 374 recibos, sendo 372 do Bloco A para o Bloco F, e 2 do Bloco C para o Bloco F, lançados na conta de resultado nº 3.03.01.03.0002 – SERVIÇO PJ e que resultaram em valor total de base de cálculo de PIS/Cofins retificada de R\$ 5.170.714,42, conforme quadro-resumo a seguir:

(...)

54. **Em resposta ao Termo de Início de Diligência, o sujeito passivo, apesar de intimado e reintimado a apresentar todos os recibos referentes a aluguéis retificados, juntou cópias de alguns recibos de despesas de aluguéis** (itens 5-A, 5-B, 6-A e 6-B da reposta à intimação, folhas 47 a 68 do dossiê de atendimento, tendo apresentado documentação complementar em resposta ao TIF nº 01), conforme listagem a seguir:

- Locadora IRO IND. E COM. DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA para POLIMIX CONCRETO: 514, 520, 560, 603 e 608;
- Locadora ASE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA para POLIMIX CONCRETO: 1347 e 1357;
- Locadora LOG MIX TRANSPORTES LTDA (TRANSULINA TRANSPORTE LTDA) para POLIMIX CONCRETO: 49 e 50;
- Locadora AGRISA AGROINDUSTRIAL SAO JOAO S.A para POLIMIX CONCRETO: 61, 211, 212, 310, 311, 312, 410, 411, 412, 510, 511, 610, 611, 710, 711, 810, 811, 812, 910, 911, 912, 1011, 1110, 1111, 1112, 1210, 1211, 1212, 1310, 1311, 1410, 1411, 1412, 1510, 1511, 1512, 1610, 1611, 1710, 1711, 1712, 1810, 1811, 1812, 1911, 2010, 2011, 2012, 2110, 2111, 2210, 2211, 2310, 2311, 2410, 2411, 2510, 2511, 2512, 2610, 2710 e 271114.

55. Dos recibos acima listados, referentes a créditos retificados do Bloco A para o F, constatou-se que todos constam na planilha com detalhamento de créditos glosados "A100_polimix". Dos 9 recibos apresentados, **o sujeito passivo apresentou comprovantes de pagamento das operações com as locadoras IRO IND. E COM. DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA e ASE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA, sendo que apresentou somente 2 comprovantes de pagamento, dos 180 recibos emitidos pela LOG MIX TRANSPORTES LTDA (TRANSULINA TRANSPORTE LTDA), conforme a seguir:**

(...)

56. Considerando que no Bloco C a empresa informou créditos consolidados no Registro C190, a comprovação dos **pagamentos de aluguéis à AGRISA AGROINDUSTRIAL SAO JOAO S.A** será analisada de forma consolidada, nos meses de outubro e novembro de 2014, em que houve retificação. **Ao analisar os recibos e comprovantes de pagamento apresentados, constatou-se que os mesmos estão compatíveis com os valores retificados, resultando em comprovação do direito aos seguintes créditos:**

(...)

57. Por todo o exposto, constatou-se que **o sujeito passivo comprovou o direito a crédito de aproximadamente 68% dos valores retificados, referentes a aluguéis pagos pela empresa Polimix Concreto.** O quadro a seguir apresenta detalhamento mensal da comprovação dos créditos:

(...)

58. A base de cálculo das operações comprovadas, acima descritas, resulta em direito a um montante de crédito de R\$ 593.384,15 de Cofins e R\$ 128.826,82 de PIS/Pasep no ano calendário de 2014, conforme detalhamento mensal a seguir:

Conforme se extrai dos excertos supra, o trabalho fiscal não foi tão simplório como quer fazer crer o Recorrente, muito pelo contrário, pois todos os documentos e informações

apresentados foram detidamente analisados, com registro pormenorizado dos resultados apurados, cuja conclusão foi no sentido de se acolherem os valores retificados pelo sujeito passivo relativamente a aluguel de equipamentos devidamente comprovados, vindo a DRJ a dar provimento quanto a isso.

Mostra-se de todo infundada a alegação de que a fiscalização exigira a apresentação de notas fiscais para comprovar os aluguéis, conforme se verifica da transcrição supra. Além disso, a pretendida mudança de objeto de “aluguel de equipamentos” para “aluguel de imóveis” foge totalmente das apurações levadas a efeito pela fiscalização, razão pela qual ela não será aqui analisada.

Inexistindo comprovação adicional de novos dispêndios com aluguel de equipamentos, conclui-se no sentido de nada a prover neste item.

II.2.4.3. Crédito. Despesas derivadas de outros serviços.

Quanto ao presente pleito, registre-se, desde logo, inexistir previsão legal para desconto de créditos com serviços de informática, advocatícios e planos de saúde corporativos, conforme pleiteia o Recorrente.

II.2.5. Multa regulamentar.

O Recorrente se contrapõe ao lançamento da multa regulamentar “por conta do envio da Escrituração Fiscal Digital – (EFD-Contribuições) com informações incompletas.”

Segundo ele, tal multa é ilegal, “visto que aplicada em desacordo com a previsão do § 3º, inciso II, do art. 11 da IN 1.252/2012, que assegura ao contribuinte o direito de retificar as informações da EFD, ainda que iniciada a Fiscalização, quando há prévia declaração em DCTF e recolhimento do tributo”.

Referida matéria foi muito bem analisada pela DRJ, razão pela qual se reproduz na sequência a parte correspondente do voto condutor do acórdão recorrido, destacando-se, desde logo, que o julgador não se encontra obrigado a contestar todos os argumentos de defesa do Recorrente quando a conclusão alcançada dirime a controvérsia com base em fundamentação sólida em sentido contrário ao postulado pela parte insurgente, *verbis*:

DA (EXORBITANTE E DESCABIDA) MULTA REGULAMENTAR

O Representante do Fisco iniciou suas considerações afirmando que, sem as obrigações acessórias corretamente preenchidas e apresentadas, a Fazenda Nacional não consegue realizar a atividade administrativa tributária, mormente as etapas de estudo, seleção e cobrança dos créditos tributários devidos, o que prejudica a sua capacidade em detectar os indícios de fraudes, com consequências deletérias ao Tesouro Nacional.

Como exemplo, tem-se o caso em tela cuja **ação fiscal foi deflagrada pelo indício de insuficiência de recolhimentos, verificada quando comparados com os**

valores das DCTFs com aqueles registrados nas Escriturações Contábeis Digitais (ECD):

(...)

Segundo afirmado, **com o propósito de garantir a consistência das informações prestadas, a legislação tributária estabeleceu a cominação de multas para os contribuintes que omitirem informações ou a prestarem contendo inexatidões.**

Nesse sentido, **o art. 57, inc. III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a estabelecer a aplicação da penalidade pecuniária no caso de cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas, incompletas ou omitidas, a ser exigida com a incidência da alíquota de “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”.**

Acrescentou que “em 07/08/2018 foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 5, através do qual o contribuinte tomou ciência em 08/08/2018 da constatação de que as empresas MARÉ CIMENTO e POLIMIX CONCRETO apresentaram, em todos os meses de 2014, EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, visto que não houve lançamento no Bloco M, que trata da apuração do PIS/Pasep e da Cofins, tampouco nos Blocos A, C, D e F”.

Em vista do ocorrido, a Fiscalização fez incidir a alíquota de 3% (três por cento) sobre os valores de receita bruta auferidas pelas empresas acima mencionadas.

Ao se contrapor ao lançamento ora tratado, a Impugnante assegurou que “referida multa é confiscatória e não encontra respaldo na legislação”.

Após efetuar a transcrição do acima referido art. 57, inc. III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e do art. 10 da **Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, a Defendente efetuou o registro de que “o artigo 11 da referida Instrução Normativa prevê expressamente a possibilidade de retificação da EFD-Contribuições para incluir, alterar ou excluir operações, no prazo de 05 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída, sem a previsão de penalização do contribuinte”.**

Na sequência, efetuou a reprodução do § 2º do art. 11 da Instrução Normativa acima referida, a especificar os casos em que a retificação da EFD - Contribuições não produzirá efeitos, com base no qual entendeu que a lógica da Fiscalização para promover a presente autuação teria sido de que a conduta da empresa estivesse enquadrada no inc. II, conquanto que a pessoa jurídica tenha sido orientada a retificar a escrituração inicialmente enviada.

Após isso, afirmou que a Fiscalização deixou de observar a previsão legal contida no § 3º, inc. II, do mesmo dispositivo legal.

Segundo a Reclamante, além de ir contra o ato normativo apontado, considerou ser absolutamente irrazoável a aplicação da penalidade em debate.

Destacou, ainda, com base no art. 112 do CTN, que em caso de dúvida quanto a fatos e prática de infração, que a interpretação da legislação tributária deverá ser efetuada de maneira favorável ao contribuinte.

Passemos, pois, a transcrever a legislação fiscal que fundamentou a aplicação da penalidade pecuniária em apreciação:

Medida Provisória 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 2013)

[...]

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

[...]

Conforme explicado pelo Agente Fiscal, nas EFD – Contribuições originariamente apresentadas pela pessoa jurídica incorporada MARÉ CIMENTO, assim como aquelas transmitidas pela autuada POLIMIX CONCRETO, relativas a todos os meses do ano de 2014, “não houve lançamento no Bloco M, que trata da apuração do PIS/Pasep e da Cofins, tampouco nos Blocos A, B, C e F”.

Em assim sendo, **não há como se negar a existência no caso concreto de “informação omitida, inexata ou incompleta”, o que tem por consequência a cominação do percentual de 3% sobre o somatório das receitas brutas auferidas pelas duas sociedades empresariais, na forma prevista na norma acima colacionada, procedimento com base no qual a Fiscalização obteve os valores a seguir apresentados:**

(...)

Com efeito, constatada a subsunção da situação em análise à hipótese de incidência abstratamente prevista no art. 57, inc. III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, evidentemente que **era dever da Autoridade Administrativa constituir o crédito tributário por meio do lançamento, nele especificando o fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável e**

calculando o montante do tributo/penalidade pecuniária devido em cada um dos meses do anocalendário, tratando-se de medida que se mostrou implementada em estrita observância ao disposto pelo art. 142 do CTN, mormente pelo fato de a atividade administrativa ser vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Apresentemos algumas **decisões administrativas** em que os casos julgados se assemelhavam ao presente:

Acórdão CARF nº 3402-007.316 de 17/02/2020

MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. VALORES ZERADOS.

A apresentação da EFD-Contribuições com os valores todos “zerados” está sujeita ao lançamento de multa por apresentação da obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. BASES DE CÁLCULO.

É de se manter o lançamento das multas relativas às EFD-Contribuições quando restar comprovado que a fiscalização utilizou-se das bases de cálculo, exatamente, de acordo com a previsão legal.

Acórdão CARF nº 3201-006.484

PENALIDADE. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD-CONTRIBUIÇÕES). OMISSÕES E INCORREÇÕES. CABIMENTO.

Tendo sido cumprida com omissões e incorreções a obrigação acessória denominada EFD-Contribuições, tem-se por configurado o fato gerador da multa prevista em lei válida e vigente.

Foi também afirmado pela Litigante que “a lógica da D. AFR para autuar a IMPUGNANTE seria de que a sua conduta teria esbarrado no inciso II do § 2º do art. 11 da IN 1.252/2012, ainda que durante a Fiscalização tenha-a orientado a retificar a escrituração enviada, para afastamento da multa”, o que não pode ser aceito como correto, visto inexistir no lançamento em debate qualquer citação a dispositivo emanado da acima mencionada Instrução Normativa.

(...)

O mesma fundamentação legal se faz presente no TVF, *in litteris*:

53. A fim de garantir a consistência das informações prestadas, a legislação tributária estabelece multas aos contribuintes que omitirem ou prestarem informações com inexatidões. O art. 57, III, a, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, nos termos a seguir:

[...]

Como acima demonstrado, apresentadas as obrigações acessórias com informações omitidas, inexatas ou incompletas, a consequência não poderá ser outra senão a cominação de penalidade pecuniária correspondente à aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor das transações comerciais ou das operações financeiras próprias da empresa, o que bate com precisão com o lançamento pela Fiscalização adotado.

O fato de a retificação das EFD - Contribuições se encontrar prevista no art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012 não quer dizer que ao assim proceder a pessoa jurídica estará se eximindo da aplicação de penalidade, a qual, como acima verificado, se encontra plasmada no art. 57, inc. III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Necessário ainda se salientar não socorrer a pessoa jurídica demandante o relato de haver enfrentado dificuldades operacionais, decorrentes da reestruturação societária implementada nos últimos anos, o que, segundo informado, “envolveu dezenas de incorporações, inclusive da MARÉ CIMENTO, com a unificação dos sistemas gerenciais de pessoas jurídicas até então diversas”.

O entendimento acima assentado tem por justificativa o fato de a responsabilidade tributária por infrações ser da modalidade objetiva, visto o art. 136 do CTN preconizar que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Colacionemos, a propósito, algumas **decisões administrativas** tratando da temática acima enfocada:

Acórdão CARF nº 2202-006.781 de 04/06/2020

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. EXCLUSÃO, REDUÇÃO OU RELEVÇÃO DA MULTA.

A multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória é aplicada e cobrada em virtude de determinação legal. O instituto da responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária inibe a perquirição acerca de eventual elemento subjetivo da conduta, para a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória. À autoridade administrativa, cuja atividade é vinculada à previsão normativa, não é permitido excluir, reduzir ou relevar a multa estabelecida na legislação, quando da subsunção do fato à hipótese normativa.

Acórdão CARF nº 1002-001.248 de 06/05/2020

ATRASO NA ENTREGA DMED. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO OBJETIVA. CASO FORTUITO OU FORÇA MAIOR NÃO COMPROVADOS.

O atraso na entrega da DMED pela pessoa jurídica obrigada enseja a aplicação da penalidade prevista na legislação tributária. A responsabilidade por infrações da legislação tributária é objetiva e independe da intenção do agente, salvo na hipótese excepcional em que comprovado o caso fortuito ou força maior.

Acórdão CARF nº 3303-000.738 de 13/11/2019

INFRAÇÕES TRIBUTARIAS. INTENÇÃO DO AGENTE E EFEITOS DO ATO. IRRELEVÂNCIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Acórdão CARF nº 3302-007.709 de 24/10/2019

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DICON. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Sendo objetiva a responsabilidade por infração à legislação tributária, correta é a aplicação da multa prevista legalmente no caso de transmissão intempestiva, não merecendo prosperar as alegações de motivos subjetivos que implicaram a transmissão dessa declaração fora do prazo.

Quanto ao efeito confiscatório da multa em discussão, o seu reconhecimento no contexto deste Órgão Julgador Administrativo importaria em se ter por aplicável o princípio de vedação à instituição de tributo/penalidade com efeito de confisco, ou seja, o princípio de vedação ao confisco no campo do Direito Tributário, previsto pelo art. 150, inc. IV, da Carta Magna, o que equivaleria, na prática, em se ter por inconstitucional o art. 57, inc. III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, dispositivo que deu azo à autuação, proposição essa que obviamente não poderá ser acatada, dada a absoluta ausência de competência deste Tribunal Administrativo, no tocante à apreciação de constitucionalidade de lei, matéria esta que se encontra afeita, em caráter exclusivo, ao controle dos órgãos do Poder Judiciário.

Por se tratar de entendimento sedimentado no contencioso administrativo, deu-se a edição pelo CARF da **Súmula nº 02**, vazada nos seguintes termos: “**O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária**”.

Nesse sentido, as decisões que se seguem:

(...)

Quanto à alegação de não ter havido prejuízo ao Erário e da ocorrência de ofensa ao princípio da razoabilidade, devem ser considerados argumentos sem possibilidade de serem acolhidos por este Colegiado, dada a existência de comando normativo válido e operante no sistema jurídico nacional, a impor a prevalência do princípio da legalidade pois, conforme consta do inc. III do art. 116 da Lei nº 8.212/1990, "São deveres do servidor: [...] observar as normas legais e regulamentares".

A ilustrar o acima afirmado, as decisões administrativa infra-apresentadas:

(...)

Nesse passo, tendo por substrato os argumentos acima discorridos, **o meu voto é pela manutenção da multa regulamentar pela Fiscalização lançada.** (destaques nossos)

Alinhando-se à decisão supra, mantém-se a multa regulamentar.

Por outro lado, o Recorrente pleiteia a aplicação da retroatividade benigna em relação à multa regulamentar, em obediência ao previsto no art. 106, II, "c", CTN, com a aplicação do art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Lei nº 13.670/18, com a redução prevista no seu parágrafo único, inciso II, uma vez que a REQUERENTE procedeu às retificações e correções necessárias nos prazos concedidos pelas intimações da Fiscalização, *verbis*:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

(...)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

(...)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Nesse sentido, aplicando-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional (CTN),⁶ conclui-se pela alteração da multa aplicada nos termos dos dispositivos acima transcritos.

⁶ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por lhe dar parcial provimento para reverter a glosa de créditos decorrentes de dispêndios devidamente comprovados, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País e, em relação aos quais, tenha havido a incidência das contribuições nas operações respectivas, relativamente (i) a fretes no transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (ii) despesas aduaneiras, mas somente na importação de insumos, relativamente às seguintes atividades: movimentação nas instalações dentro do porto/aeroporto, desova, conferência de carga e transferência de insumos de um para outro veículo de transporte, e (iii) aplicação da retroatividade benigna quanto à multa regulamentar.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.