



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.728282/2015-18
ACÓRDÃO	3102-002.740 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL ITAUTEC S.A. – GRUPO ITAUTEC

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 20/08/2015

LANÇAMENTO RELATIVO À MULTA REGULAMENTAR EXIGIDA EM RAZÃO DA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS COM ERROS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA. NULIDADE.

A exigência tributária formulada deve ser devidamente fundamentada com a descrição clara e precisa dos fatos, sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte e causar a nulidade do lançamento.

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

Erro na intimação fiscal, que deixou de solicitar arquivo essencial, e que causou os erros que levaram à aplicação da multa prescrita na lei de regência, relacionada aos arquivos digitais prescritos pela IN SRF nº 86/2001 e ADE Cofis nº 25/2010, constitui vício impossível de ser convalidado e é suficiente para causar a nulidade do lançamento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Não são nulos os Autos de Infração que apresentam a descrição do fato ilícito, o enquadramento legal da infração e da respectiva penalidade, com respaldo em adequada instrução probatória e o contribuinte é validamente intimado dos atos praticados no processo, não se vislumbrando quaisquer das hipóteses previstas do art. 59 do Decreto 70.235/72. Ademais, havendo a nulidade em relação a um dos Autos de Infração, essa nulidade não alcança os outros Autos de Infração que não contiverem esse vício.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do artigo 99 do RICARF.

BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. DIVERGÊNCIAS.

Os valores lançados de ofício resultantes de divergências de bases de cálculos registradas nos livros fiscais e contábeis, apresentados através do SPED, que foram confrontados com os valores informados nos DACONs e em outras memórias de cálculos apresentadas permitem suas glosas pelas divergências de valores.

NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As operações de devolução de mercadorias, assim comprovadas, geram direito ao crédito das contribuições.

PESQUISA E DESENVOLVIMENTO. ESSENCIALIDADE NO CONTEXTO DA ATIVIDADE EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A pesquisa e desenvolvimento estão intimamente ligados à atividade exercida pelo contribuinte, revelando-se essenciais e imprescindíveis, devendo ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições.

CURSOS E TREINAMENTOS. ESSENCIALIDADE NO CONTEXTO DA ATIVIDADE EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Considerando a atividade exercida pelo contribuinte, os gastos com cursos e treinamentos são essenciais para o seu desempenho, gerando direito ao crédito das contribuições.

RETENÇÕES NA FONTE. APURAÇÃO. DEDUÇÃO.COMPROVAÇÃO.

Os valores da Cofins retida na fonte poderão ser deduzidos, restituídos ou compensados mediante apresentação de informes, comprovantes de rendimentos pagos ou creditados e de retenção na fonte e/ou confirmação pelas DIRFs apresentadas pelas fontes pagadoras.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas por creditamentos indevidos de PIS e COFINS (infração 01): a) glosas relacionadas às notas fiscais de devolução de mercadorias com a indicação dos CFOPs 1949 e 2949; b) glosa de créditos relacionados aos valores pagos a pessoas jurídicas, a título de pesquisa e desenvolvimento; e c) glosa de créditos relacionados aos valores pagos a pessoas jurídicas, a título de cursos e treinamentos.

Com relação ao recurso voluntário, inicialmente, a relatora propôs diligência para que fossem analisados os documentos juntados pela defesa quanto às glosas por creditamentos indevidos de PIS e COFINS (infração 01) e quanto às glosas dos valores das contribuições retidas na fonte, à título de antecipação das contribuições devidas (infração 02). O patrono da empresa (Dr. Jorge Mussa Guerra Demes), no entanto, solicitou em tribuna a dispensa da referida análise, aduzindo que o processo deveria ser julgado no estado em que se encontrava. A fim de reforçar o pedido, os patronos (Dr. Jorge Mussa Guerra Demes e Dr. Luiz Paulo Romano) também se comprometeram a juntar aos autos documento registrando tal posição. A relatora e o colegiado entenderam por bem acolher o pedido, efetuando o julgamento do mérito, com o seguinte resultado.

Sala de Sessões, em 15 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (substituto(a) integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos de ofício e voluntário contra o acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/RPO.

À época dos fatos geradores, a Recorrente tinha como objeto social, entre outros, a produção, comercialização e distribuição de softwares e equipamentos de informática, bem como a prestação de serviços de infraestrutura, instalação, assistência técnica, manutenção, assessoramento técnico, treinamento, processamento de dados e congêneres, monitoramento, limpeza, integração de sistemas eletrônicos de automação e produtos afins e demais serviços na área de informática.

Por bem narrar os fatos, adoto e cito o relatório do referido acórdão:

Trata-se de impugnação referente a três Autos de Infração, um da Cofins (fls. 1.784 a 1.802), outro do PIS/Pasep (fls. 1.760 a 1.780), referentes a fatos geradores do ano de 2011, e um terceiro de multa (fls. 1.781 a 1.783), **lavrados em 02/12/2015**, cuja ciência do contribuinte, através de sua caixa postal (DTE), ocorreu em 11/12/2015. A auditoria se iniciou em 25/11/2013 através de Termo de Início de Fiscalização, que além das contribuições acima teve por objeto o IRPJ (conforme informações obtidas do sistema ação fiscal, TDPF nº 08.1.65.00.2014.00185-0).

Nos documentos de lançamentos citados foram apuradas **três (03) infrações a seguir discriminadas**, sendo que as duas primeiras (cada qual com seu respectivo valor) se encontram presentes nos dois Autos de Infração da Cofins e do PIS/Pasep lavrados:

01) Incidência não-cumulativa - créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição, com fatos geradores em todos os meses do ano de 2011, com multa de 75%, tendo o sujeito passivo descontado, na apuração da contribuição, os créditos da não cumulatividade conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal 001 (TVCF 001, fls. 1.090 a 1.115) e nos seus anexos (**valores consolidados no Anexo 1**). Enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 5º da Lei nº 10.833/03. Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09. Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo

art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09. Esta infração gerou os seguintes valores de contribuições:

(...)

Nesta infração o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (responsável pela auditoria) resumiu as glosas nas seguintes rubricas: 1.1 Compras de Bens no Mercado Interno; 1.2 Armazenagem e Frete; 1.3 Devoluções de Vendas; 1.4 Bens Adquiridos no Mercado Externo; 1.5 Energia Elétrica; 1.6 Aluguel de Prédios e de Máquinas; 1.7 Encargos de Depreciação; 1.8 Serviços Utilizados como Insumos Adquiridos no Mercado Interno; 1.8.1 Pesquisa e Desenvolvimento; 1.8.2 Pagamentos a Pessoas Físicas; 1.8.3 Despesas de Viagem; 1.8.4 Despesas com Assistência Técnica; 1.8.5 Descrição não Caracteriza Insumo; 1.8.6 Despesa com veículos; 1.8.7 Despesa com Advogados; 1.8.8 Despesa mal identificadas e 1.9 Serviços Utilizados como Insumos Adquiridos no Mercado Externo (cujo método de apuração estão detalhados no TVCF 001).

02) Incidência não-cumulativa - insuficiência de recolhimento da contribuição em razão de utilização indevida de contribuição retida na fonte com fatos geradores em meses do ano de 2011 (com exceção de maio, agosto e outubro), com multa de 75%, tendo o pagamento a menor decorrido de dedução indevida de contribuições supostamente retidas na fonte em relação às quais o sujeito passivo não teria logrado comprovar, conforme descrito no TVCF 001 e demonstrado no Anexo 5 ao citado Termo.

Enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003.

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09. Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09:

(....)

03) Infrações à legislação dos impostos e contribuições - infração: omissão / erro nos dados fornecidos em meio magnético, tratando-se de multa regulamentar, com fato gerador de 20/08/2015, no valor de R\$ 17.222.024,18, equivalente a 1 (um) por cento sobre o valor da receita bruta em razão de apresentação de arquivos digitais previstos no artigo 11 da Lei nº 9.218/1991 com dados incorretos, tornando os arquivos imprestáveis para os fins de auditoria do PIS e da COFINS. A aplicação de percentual equivalente a 5 (cinco) por cento sobre o valor das operações com incorreções que superam o percentual de 1 (um) por cento

sobre a receita bruta, sendo esse limite imposto pela norma sancionatória. Enquadramento legal: Arts. 11 e 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições.

Nos autos constam quatro (04) termos lavrados, o Termo de Início, fls. 02 a 05, cuja ciência ocorreu em 25/11/2013, em que se solicitou ao contribuinte as memórias de cálculo dos Dacons (adiante há a reprodução do referido texto) e informou que se acessaria as escriturações contábeis e fiscais (SPED EFD ICMS/IPI e a ECD), e os Termos de Intimação Fiscal (TIF) de nº 001, específico do IRPJ (fls. 783 a 788), o de nº 002 (fls. 801 a 802), cuja ciência ocorreu em 04/04/2014, em que se solicitou ao contribuinte os arquivos no formato "ADE Cofins 25", e o de nº 003, cuja ciência ocorreu em 13/10/2015, em que se foi informado ao contribuinte que os arquivos "ADE Cofins 25" apresentados continham erros e incorreções e em que o contribuinte foi intimado a apresentar novos arquivos (em formato excel). Também constam diversos Termos de Continuidade e diversos pedidos de prorrogações de prazo do contribuinte.

Resolvi iniciar a numeração dos arquivos apresentados pelo contribuinte (apenas aos relacionados ao PIS e a Cofins, formato em excel, lembrando que também ocorreram apresentação de arquivos relacionados ao IRPJ e a contabilidade, que de certa forma também relacionam a escrituração de aquisições e despesas ao PIS e a Cofins) de acordo com os respectivos Termos de intimação: de Início (TInF) = 001, TIF nº 002 = 002, TIF nº 003 = 003, e os apresentados na impugnação = 004. Numerei os arquivos anexos aos Autos de Infração = Auto.01 a Auto.05.

No Termo de Início o contribuinte foi intimado a apresentar, em 10 (dez) dias, em relação ao PIS e a Cofins, o que se segue:

5. APRESENTAR a relação dos estabelecimentos ativos da empresa no ano de 011, informando quais tiveram movimento;

*6. APRESENTAR **memória de cálculo de preenchimento das fichas de apuração de créditos dos DACON relativos ao ano-calendário de 2012 na qual seja possível identificar os CFOP da operação** (nas operações de compra de insumos ou serviços aplicados na produção) **ou a conta contábil** (em relação aos créditos cuja origem não seja passível de comprovação por nota fiscal). **A memória de cálculo deverá permitir a visualização por estabelecimento e por período de apuração.** Um resumo desse documento deverá ser apresentado com a assinatura do responsável pela empresa ou procurador e o detalhamento deverá ser entregue por meio de planilha em meio digital em arquivo em formado ".XLS" ou ".CSV";*

Em resposta ao Termo de Início o contribuinte apresentou os seguintes arquivos (termo de juntada a fl. 780), conforme "disco 2 05jan14" (consta no e-processo como "cópia do Disco entregue em 05fev2014"):

"Apuração PIS E COFINS 01 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.01

"Apuração PIS E COFINS 02 2011 - Itaotec S A para fiscalização", = 001.02; e

- diversos arquivos em formato "PDF", referentes a janeiro e fevereiro, como Dacons, livro de entradas apenas das filiais 0004, 0089 e 0094 e resumo das mesmas e da filial 0006.

Posteriormente, conforme "disco 3 01abr14" (com termo de juntada a fl. 799, consta no e-processo como "Cópia Disco entregue em 01Abr2014"), novos arquivos (planilhas) denominados de:

"Apuração PIS E COFINS 01 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.03

"Apuração PIS E COFINS 02 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.04

"Apuração PIS E COFINS 03 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.05

"Apuração PIS E COFINS 04 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.06

"Apuração PIS E COFINS 05 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.07

"Apuração PIS E COFINS 07 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.09

"Apuração PIS E COFINS 08 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.10

"Apuração PIS E COFINS 09 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.11

"Apuração PIS E COFINS 10 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.12

"Apuração PIS E COFINS 11 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.13

"Apuração PIS E COFINS 12 2011 - Itaotec S A para fiscalização"; = 001.14

"Comparativo", = 001.15 e

- dois arquivos em formato "PDF" do "comparativo", um assinado e um sem assinar.

Os arquivos 001.01 a 001.14 são as memórias de cálculos dos meses de 01 a 12 de 2011 em formato excel (contendo várias abas/planilhas), entretanto da análise dos mesmos constata-se que não possuem os dados das fichas 06B e 16B (aquisições do mercado externo). Cada arquivo mensal contém várias planilhas, a título de exemplo o arquivo relacionado ao mês de janeiro de 2011, contém uma planilha com o nome do mês com um resumo dos valores, sendo outras cópias resumo do livro de registro de entrada, outras são cópias detalhadas do mesmo, com nomes de anexos 1 (CFOP por filial), 1.01 (insumos analítico), 1.02 (revendas analítico), 1.03 (energia analítico) e 1.04 (frete analítico), as planilhas não tem padronização de campos. As planilhas de nomes anexos 2 e 2.1 (aluguéis), 3 e 3.1 (serviços), 3.2 (P&D), 3.3 (ind), 4 (devolução) e 5 (depreciação) foram extraídos da escrituração contábil (razões contábeis) e também não tem padronização de campos. O arquivo comparativo de janeiro demonstra divergências a maior na escrituração contábil em relação aos Dacons, que totalizou R\$ 612.189,02 (lembrando que não havia informações de aquisições do mercado externo). Juntou-se ainda como planilhas nos citados arquivos os centros de custos, plano de contas e Dacons (em imagem).

Quanto as divergências citadas acima o contribuinte assim se pronunciou:

Gostaríamos de salientar, que devido a problemas estruturais da companhia, os documentos que suportam os valores declarados na DACON, foram refeitos, pois, não conseguimos localizar as memórias de cálculo da época, o que prejudicou, uma melhor análise das diferenças entre os valores declarados (DACON) e os contabilizados. As diferenças estão apontadas mês a mês, porém sem as devidas justificativas.

Por fim declaramos que a documentação entregue, tem respaldo fiel nos registros contábeis da companhia.

São Paulo, 01 Abril de 2014

Posteriormente, em **07/04/2014** o contribuinte foi cientificado e intimado, através do **TIF nº 002 datado de 01/04/2014** (fls. 812 a 813), a apresentar os arquivos de todas as filiais no formato "ADE Cofis 25".

Em documento recebido em **29/07/2014**, fls. 843 a 844, o contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos quanto seus sucessivos pedidos de prorrogações de prazo:

O Termo de Intimação em referência determina à Requente que apresente alguns documentos (arquivos) para que seja realizada a devida fiscalização.

Ocorre que, devido a recente reestruturação empresarial da Requerente, tendo em vista a venda de seus ativos à empresa OKI Brasil, houve uma considerável diminuição do seu quadro de funcionários que, em 2013 totalizavam 5.000 (cinco mil) e que atualmente conta com apenas 150 (cento e cinquenta) deles, aproximadamente.

No mais, a Requerente não poupou esforços para que tais documentos fossem levantados, contou com profissionais terceirizados para que à auxiliasse nesta busca. A averiguação dos arquivos encontra-se sob prioridade em nossas demandas para que seja sanada, o mais breve possível, esta pendência em busca da verdade material.

Ciente da necessidade que V.Sa. possui da obtenção dos mencionados documentos para o prosseguimento de suas atividades como Auditor-Fiscal, requer a dilação do prazo de mais 30 (dias) para que sejam apresentados.

Em resposta, datada de **19/08/2014**, ao TIF nº 002, ele apresentou 8 Discos (juntados aos autos em formato não paginável, termos de juntada às fls. 893 a 897), com denominação de: Cópia dos Discos 1 e 2 - ADE Cofis; Cópia dos Discos 3, 4, 5 e 6 - ADE Cofis; Cópia dos Discos 7 e 8 - ADE Cofis; Cópia de Disco 19.08.2014 e Cópia Disco 19.08.2014, estes dois últimos com o formato validado pelo SVA) contendo apenas os arquivos no formato "ADE Cofis 25", de 39 filiais (excluídas as filiais 0096, 0097 e 0100, fl. 860 dos autos).

Em **13/10/2015** foi lavrado o TIF nº 003, em que foi anexado (termo de juntada a fl. 929) o arquivo não paginável "Créditos PIS COFINS Importação". O arquivo "Créditos PIS COFINS Importação" contém várias planilhas denominadas de: "PIS

COFINS IMPORTAÇÃO"; "DIRF X DACON"; "DIRF"; "FICHA 30 DACON"; "DCTF"; "DACON PIS RESUMO CRÉDITO" e " DACON COFINS RESUMO CRÉDITO"; cujo Termo constou, parcialmente, o seguinte:

[...] As memórias de cálculo apresentadas ainda tornaram extremamente dificultosa, quando não impossível, a verificação da apuração de créditos sobre serviços considerados como insumos. [...]

Exatamente pela dificuldade que existe na identificação dos serviços considerados como insumos - na medida em não possuem um código para tal fim, tal qual o CFOP, é que a fiscalização exige que o sujeito passivo apresente os arquivos do ADE COFIS 25/2010. Ocorre, porém, que os arquivos nesse formato apresentados pelo sujeito passivo não permitem a identificação dessas aquisições de serviços. Sendo assim, é praticamente impossível conhecer a origem dos serviços considerados como insumos, pois não há como identificar os fornecedores e tampouco os documentos fiscais. [...]

Em face das inconsistências apontadas acima, fica o sujeito passivo intimado a, NO PRAZO DE 10 DIAS, apresentar os seguintes esclarecimentos2 :

- 1) RETIFICAR o DACON de dezembro de 2011 e VERIFICAR a correção do preenchimento da ficha 25B do DACON de maio 2011 – retificar se for o caso;*
- 2) APRESENTAR memória de cálculo de preenchimento dos DACON relativos a cada um dos meses do ano de 2011 de forma que seja possível identificar os números dos documentos fiscais de compra (seja no mercado interno, seja no mercado externo) dos insumos – bens e serviços – e os respectivos valores;*
- 3) APRESENTAR relação em formato de planilha da qual constem todos os dados das notas fiscais de serviço (particularmente o número; o CNPJ do emitente; o CNPJ do destinatário; a data; a descrição do serviço; o valor da nota) que tenham sido consideradas para fins de apropriação de créditos de PIS e de COFINS e na qual seja possível identificar o montante desse crédito a recuperar;*
- 4) APRESENTAR planilha que contenha a relação de todas as importações (bens e serviços) em relação às quais houve apropriação de créditos de PIS e de COFINS a recuperar. Nessa relação devem constar as datas dos desembaraços aduaneiros de importação, os valores das contribuições sociais incidentes na importação que foram recolhidas, o CNPJ do importador e a descrição do bem ou serviço. Quando se tratar de serviço, a data a ser informada é a do recolhimento do DARF das contribuições;*
- 5) DEMONSTRAR, por escrito, através da escrita comercial, como estão registrados contabilmente os valores dos créditos a serem descontados das contribuições devidas e apontando o número das respectivas contas; ELABORAR conciliação entre DACON e SPED-ECD;*
- 6) APRESENTAR planilha contendo relação completa com as retenções mensais as contribuições (PIS e COFINS na fonte) da qual conste, além do mês de referência e*

dos valores, o CNPJ do tomador de serviço ou do órgão público obrigado à retenção;

7) APRESENTAR o controle de utilização dos valores de PIS e de COFINS retidos na fonte e ESCLARECER o preenchimento das linhas "outras deduções" das fichas de apuração das contribuições presentes nos DACON.

A falta de atendimento a esta intimação nos estritos termos do que é requerido autoriza a glosa dos créditos que não se lograr comprovar.

Nas planilhas anexadas ao Termo retro citado ficou evidente que o Auditor analisou as ECD, DIRFs, DCTFs, Dacons, SIEF pagamento, EFD ICMS-IPI, NFe.

O contribuinte apresentou em 30/10/2015 os seguintes arquivos não pagináveis (planilhas), em resposta ao TIF nº 003, sendo que os relacionei cada qual ao respectivo item da intimação acima (termos de juntada às fls. 962 e 1.082):

003.01 = "Item 02 - Compras Insumos"; = TIF 003.02

003.02 = "Item 02.1 - Compras Insumos Mercado Externo"; = TIF 003.02

003.03 = "Item 03 - Créditos de Serviço"; = TIF 003.03

003.04 = "Item 04 - Serviços de Importação"; = TIF 003.04

003.05 = "Item 05 - Contabilização dos Créditos"; = TIF 003.05

003.06 = "Item 06 - Retenção na Fonte" e = TIF 003.06

003.07 = "Item 07 - Controle Utilização Retenção na Fonte". TIF 003.07

Juntamente com os arquivos acima o contribuinte esclareceu que (fl. 959):

1) Retificamos a DACON dos meses de 05 e 12/2011, incluindo as informações faltantes, conforme Item 1.1 A Dacon 05/2011 e Item 1 A Dacon 12/2011;

2) Apresentamos memória de cálculo dos valores de crédito de Insumos, registrados na DACON, em formato de planilha, conforme Item 02 Compras de Insumos e 02.1 Compras de Insumos Mercado Externo;

3) Apresentamos memória de cálculo dos valores de crédito de Serviços em formato de planilha, conforme Item 03 Créditos de Serviço;

4) Apresentamos memória de cálculo dos valores de crédito de importação de bens/insumos e serviços, registrados na Dacon em formato de planilha, conforme Item 04 Serviços de Importação;

5) Identificamos em quais contas contábeis estão registrados os valores de créditos de Pis e Cofins em formato de planilha, conforme Item 05 Contabilização dos créditos;

6) Apresentamos planilha com a identificação das retenções efetuadas no ano de 2011, conforme Item 06 Retenção na Fonte;

7) Apresentamos o controle de utilização de Pis e Cofins retidos na fonte, informados na Dacon em formato de planilha, conforme Item 07 Controle de Utilização na Fonte.

Os valores registrados nas linhas de "Outras Deduções" na Dacon, se referem às retenções de anos anteriores, conforme demonstrado na planilha apresentada.

O contribuinte apresentou também durante o procedimento fiscal diversos pedidos de prorrogações de prazo (14/03/2014, 29/04/2014, 20/05/2014, 04/06/2014, 23/06/2014, 21/07/2014, 29/07/2014, 21/10/2015), e o Auditor emitiu também diversos Termos de "Ciência e Continuidade do Procedimento Fiscal", sendo que alguns a ciência se deu por via postal, outros por via eletrônica (DTE).

Apresentados os arquivos acima, posteriormente foram lavrados os Autos de Infração citados (em 02/12/2015), e foram juntados pelo Auditor os seguintes arquivos digitais (arquivos não pagináveis, com a denominação de "Planilhas Diversas", cujo Termo de anexação se encontra à fl. 1.087), anexos ao TVCF 001 (também foram juntados em formato "PDF", fls. 1.090 a 1.758):

"ANEXO 1 TVCF 001 PIS COFINS COMPARAÇÃO DADOS"; = Auto.01

"APURAÇÃO CRÉDITOS PIS COFINS Salvo Aut"; = Auto.02

" DW Importação Itaotec 2011"; = Auto.03

" DW SPED Entrada Itaotec 2011"; = Auto.04 e

" PLANILHA-07102015121340 PIS pagamentos". = Auto.05

Sendo que o arquivo Auto.01 contém as seguintes planilhas: "SPED-EFD Bens MI"; "NFe Entrada Importação", "Teste" e "ANEXO 1".

A planilha "SPED-EFD Bens MI" contém totalizados os valores por mês e por CFOP das informações do SPED EFD ICMS-IPI apresentado por 32 estabelecimentos do contribuinte que foram confrontados com as linhas 01 e 02 dos Dacons da ficha 06A, vide fórmulas constantes das linhas "(SPED EFD) Revenda MI - limitado ao valor do DICON" e "(SPED EFD) Bens Insumos MI - limitado ao valor do DICON" do ANEXO 1.

A planilha "NFe Entrada Importação", contém os valores apurados das NFe de entrada emitidas pelo próprio contribuinte, e que foram transferidos em resumo mensal para a linha "Créd IMPORT - DW SPED Cofins (Bens NFe)" e "Créd IMPORT - DW SPED PIS NFe (Bens NFe)" do ANEXO 1, cujos valores foram confrontados com os dados do arquivo "Item 02.1 - Compras Insumos Mercado Externo" de importações do PIS e da Cofins do próprio contribuinte, cujo valor considerado pelo Auditor foi somado às linhas "Crédito Cofins (usa menor Créd IMPORT)" e "Crédito PIS (usa menor Créd IMPORT)" também do ANEXO 1.

A planilha "ANEXO 1" traz um resumo da apuração, mês a mês, realizada pelo Auditor quanto aos créditos e o resultado da infração 01. Pode notar facilmente que existem 4 (tabelas) principais, uma com informações da memória de cálculo apresentada inicialmente pelo contribuinte (que não possui dados de aquisições do ME), a segunda com os dados dos Dacons, a terceira com a apuração fiscal, e nesta observa-se claramente que o Auditor se utilizou de diversas fontes para efetuar a apuração, como os arquivos SPED EFD (ICMS-IPÍ), NFe (notas fiscais eletrônicas), SPED ECD (escrituração contábil digital), SIEF/DCTF, Planilha Sv (e ao analisar mas detidamente ou outros arquivos, verifica-se que também foram confrontados com outras informações do contribuinte também), e a quarta tabela que é a diferença entre o apurado pelo Auditor e o declarado nos Dacons, e ao seu final os valores lançados, mês a mês, da infração 01.

O arquivo Auto.02 contém dezenas de planilhas, em resumo são as seguintes: PIS; COFINS; ANEXO 2 Depreciação; ANEXO 3 SV INSUMO MI; ANEXO 4 SERV IMPORTADOS; ANEXO 5 Uso FONTE 2008 a 2011; Ficha 30 DACON JAN; ENERGIA ELÉTRICA/ ALUQUEIS; Fretes e Armazenagem; BENS IMPORTADOS NFe; Devoluções; DIRF 2008 a 2010; Ficha 30 DACON 2008 a 2010; RESUMO PLANILHA SERV IMPORT; RESUMO CRÉDITOS DACON; e ao final temos a planilha "Resumo ADE25" totalizando os valores dos créditos do PIS e da Cofins pelos valores constantes das NFe extraídas do sistema da RFB pelo Auditor, e em seguida uma planilha para cada um dos estabelecimentos (seu nº seguido de ADE25), com os totalizadores de entrada e saída apresentados pelo contribuinte via arquivos "ADE Cofis 25", por CFOP (inclusive demonstrando, com destaque em vermelho em algumas planilhas, os códigos irregulares destes, que geraram a multa constante da infração 03), e seus respectivos valores totalizados no ano, contendo ainda, paralelamente do lado direito, para as filiais que geraram créditos, os valores resumidos por CFOP das entradas extraídos (válidos) das NFe (coluna "Valor NFe") que serviram de base para a apuração fiscal (e como meio de comparação com os valores informados via ADE 25), e os valores respectivos de entrada e saída do cálculo do PIS e da Cofins. As Planilhas PIS e COFINS são um resumo por mês das informações dos Dacons apresentados pelo contribuinte;

No arquivo Auto.03 foi feita a checagem das DI de importação do contribuinte. No arquivo Auto.04 foi extraído por mês, estabelecimento e CFOP do sistema DW o valor das NFe referentes a importação. No arquivo Auto.05 constam checagem de recolhimentos.

O Auditor juntou ainda os seguintes arquivos / documentos:

DIPJ do ano 2011 - fls. 11 a 187;

Dacons do ano 2011 - fls. 188 a 736;

Dossiê PJ - DACON após Retificação (Termo a fl. 1.083);

Dossiê PJ - DACON/DIRF - 2008 A 2010 (Termo a fl. 1.084);

Dossiê Integrado (Termo a fl. 1.085); e

Planilha Apuração PIS/COFINS Fonte (Termo a fl. 1.086).

A ciência dos Auto de Infração ocorreu em 11/12/2015 e em sua primeira impugnação (fls. 1.839 a 1.884), apresentada em 08/01/2016, o contribuinte solicitou a juntada dos seguintes documentos / arquivos (não pagináveis, termo de juntada às fls. 1.082 a 1.085 e 1.966 a 1.967) anexos (que defini para fins didáticos, com a inicial nº 004 os arquivos da impugnação):

- cópia de documento de substabelecimento; = 004.01
- cópia de procuração; = 004.02
- cópia de Ata e Estatuto; = 004.03
- cópia de carteira da OAB; = 004.04
- cópias dos Autos de Infração; = 004.05
- "6 Documento 6 - Insumos interno "; = 004.06 - planilha em excel –
- "7 Documento 7 - Revenda interno "; = 004.07 - planilha em excel –
- "8 Documento 8 - Frete"; = 004.08 - planilha em excel
- "9 Documento 9 - Mercado externo"; = 004.09 - planilha em excel
- cópia de algumas notas fiscais de entrada de compras do exterior; = 004.10
- "Documento 11 - Depreciacao "; = 004.11 - planilha em excel
- "Documento 12 - Deducoes"; e = 004.12 - planilha em excel
- Dacons e pedidos de restituição = 004.13

Tendo em vista que foram necessárias três diligências, e com elas vieram três Informações Fiscais, acompanhadas de três novas impugnações, resolvi, para fins didáticos identificá-los da seguinte forma: Impugnação ao Auto de Infração apresentada em 08/01/2016: **I1**; primeira Resolução emitida em 09/06/2016: **R1**; Informação Fiscal referente a 1ª diligência com ciência em 05/06/2017: **D1**; segunda Impugnação à 1ª diligência recebida em 29/06/2017: **I2**; segunda Resolução emitida em 22/08/2017: **R2**; Informação Fiscal referente a 2ª diligência com ciência em 28/10/2018: **D2**; terceira Impugnação à 2ª diligência apresentada em 23/11/2018: **I3**; terceira Resolução emitida em 21/02/2019: **R3**; Informação Fiscal referente a 3ª diligência com ciência em 30/09/2019: **D3** e quarta Impugnação à 3ª diligência apresentada em 24/10/2019: **I4**;

Na **I1**, o sujeito passivo a subdivide em diversos tópicos a seguir discriminados:

I. Esclarecimentos iniciais; II. Os fatos; II.1 Fiscalização e esclarecimentos necessários; II.2 Os Autos de Infração; III. Os motivos determinantes à improcedência dos autos de infração; III.1 Item I: Supostos Creditamentos Indevidos de PIS e COFINS; 3.1.1 O creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS; 3.1.2 O conceito de insumo; 3.1.3.1 Aquisições de bens no mercado interno para utilização como insumo ou para revenda; 3.1.3.2 Despesas com

armazenagem e frete; 3.1.3.3 Devoluções de vendas tributadas; 3.1.3.4 Aquisições de bens no mercado externo para utilização como insumo ou para revenda; 3.1.3.5 Despesas com energia elétrica; 3.1.3.6 Despesas com aluguéis de prédios e máquinas; 3.1.3.7 Encargos de depreciação de bens; 3.1.3.8 Contratação de serviços utilizados como insumos no mercado interno; (a) Pesquisa e Desenvolvimento de produtos ("P&D"); (b) Pagamentos a representantes comerciais; (c) Despesas com Assistência Técnica, Viagem Nacional e Veículos; (d) Cursos e Treinamento (no Termo de Verificação, (no Termo de Verificação, integrantes do subgrupo "descrição não caracteriza insumo"); (e) Manutenção de Equipamentos (no Termo de Verificação, integrantes do subgrupo "descrição não caracteriza insumo"); (f) Assessoria Jurídica; 3.1.3.9 Contratação de serviços utilizados como insumos no mercado externo; III.2 Item 2: Supostas deduções indevidas de PIS e COFINS; 3.2.1 Esclarecimentos necessários; 3.2.2 As supostas divergências identificadas pelos Autos de Infração; III.3 Item 3: Multa por suposta entrega de arquivos magnéticos com erros no formato e omissão de informações; 3.3.1 Erro na capitulação da multa aplicada; 3.3.2 Regularidade dos arquivos magnéticos da Requerente; 3.3.3 Desproporcionalidade e Abusividade da Multa Aplicada; 3.3.4 Ilegalidade da Lei no 8.218/91.

E em resumo, faz as seguintes alegações, **impugnando totalmente os Autos de Infração lavrados**:

I1.1) que os créditos glosados em sua maioria se tratam de discrepâncias entre os seus Dacons e as informações constantes do SPED (diversos), porém são válidos e decorrem de custos e despesas essenciais e imprescindíveis para manutenção de sua produção e prestação de serviços;

I1.2) a autoridade fiscal deu uma interpretação restritiva ao conceito de insumo, com base nas INs RFB nº 247/2002 e 404/2003, contudo o conceito deve ser o mais amplo possível, contemplando a totalidade dos dispêndios essenciais para o seu processo produtivo, e de que deve incorporar todas as despesas que sejam essenciais a atividade comercial e geração de receitas, nos termos do art. 290 e 299 do RIR/99;

I1.3) quanto a aquisição de bens para revenda e de bens utilizados como insumos: informa que a glosa foi exclusiva de divergência de entre Dacons e SPED, e que seria incontroverso a possibilidade de seu creditamento, e de que não conseguiu identificar a origem das diferenças glosadas e pediu diligência.

I1.4) em relação às despesas de armazenagem e frete: ele informa que as glosas se refeririam apenas a estabelecimentos que não realizam vendas de mercadorias e que seriam meramente prestadores de serviços, porém do total de R\$21.257.510,18 de créditos dessa rubrica constante do ano nos Dacons apenas da filial 0004 que é seu principal estabelecimento fabril corresponderia ao montante de R\$ 14.749.923,12 e que ao menos deveria se reconhecer este valor

como reconhecido, e que em relação os outros crédito de outros estabelecimentos eles não seriam meros prestadores de serviços e que também decorrem de bens para revenda e que também o CARF estaria reconhecendo o frete entre estabelecimentos;

I1.5) quanto às devoluções de vendas tributadas: que a autoridade fiscal comparou os CFOPs dessas operações constantes do SPED com os valores dos Dacons e apurou divergências, porém não apenas os CFOPs de nº 1201 e 1202 se refeririam a devoluções, mas também o de nº 1949, e que esse CFOP era utilizado pelo requerente na hipótese de devoluções de produtos que sequer tinha sido recebido pelo destinatário, e pediu diligência;

I1.6) em relação a aquisição de bens no mercado interno para ser utilizado como insumo e para revenda: alega que a glosa também se refere a divergência entre SPED e Dacons. Informa que disponibilizou a autoridade fiscal listagem de todos os bens adquiridos passíveis de gerar créditos e que a glosa corresponderia menos de 0,5%, que também o SPED não serviria para tal fim, mas sim a tabela que disponibilizou (doc. 09), e de que todas as notas fiscais foram deixadas a disposição da autoridade fiscal e poderá ser analisada em sede de diligência, e de que o aproveitamento dos créditos desses bens se dá apenas após o desembaraço aduaneiro e não com a emissão da nota fiscal;

I1.7) despesas com energia e de aluguéis de prédios e máquinas: que a autoridade fiscal efetuou a glosa indevida de parte dessas despesas, mas que em sede de diligência poderão ser comprovados;

I1.8) para encargos de depreciação de bens: que a glosa se deu em bens utilizados na área administrativa, comercial, e de pesquisa e desenvolvimento, além de bens sujeitos à exaustão. Informa que elaborou memória de cálculo em anexo (doc. 11) dos ativos e que são passíveis de contabilização no seu imobilizado, e que não conseguiu identificar exatamente quais ativos foram desconsiderados pela autoridade fiscal no creditamento, mas acredita que sejam bens relacionados ao setor de informática essenciais a manutenção da infraestrutura de informática da empresa e que pela autoridade fiscal estariam sujeitos a exaustão não que estão desvinculados disso, e trouxe Solução de Consulta que permite o creditamento por depreciação de softwares que integrem exclusivamente a sua linha de produção;

I1.9) os serviços utilizados como insumo - mercado interno: **a glosa nestes casos de deram porque a autoridade fiscal discordou do seu enquadramento como insumo**, conforme seu "Anexo 3 SV INSUMO MI" (fls. 1.121 a 1.750, cujo valor que consta da fl. 1.121 como totalizador alcançou o montante de R\$ 36.388.999,15) que foi elaborado com base na planilha (Aba) "Serv e IND" do arquivo ("item 03 - Crédito de Serviço.xlsx") que contém duas planilhas (abas) apresentadas pelo requerente em resposta ao TIF de nº 0033 . Na verdade, os motivos das glosas inseridos na referida planilha elaborada pela autoridade fiscal são, sinteticamente, os que constaram nas três planilhas elaboradas por mim e

juntadas em formato excel e em PDF por conta da 3ª Resolução referente ao conceito de insumo (estão às fls. 5.197 a 5.311) aos autos, cujo resumo geral do ano consta da fl. 5.205.

Alega que tais despesas são essenciais e imprescindíveis para a manutenção das atividades responsáveis pelo faturamento da requerente, e as separou por tipo:

11.9.a) pesquisa e desenvolvimento de produtos ("P&D"): a autoridade fiscal teria glosado porque não haveria previsão legal (são as que constam da Aba "P&D" citadas acima). Porém, entende a requerente que está albergado pelo conceito de insumo, sendo essenciais e imprescindíveis, e que são despesas obrigatória conforme prescrito no art. 11 da Lei nº 8.248/1991 que determina que as pessoas jurídicas que desenvolvem ou produzem bens e serviços de informática deverão investir anualmente no mínimo 5% de seu faturamento nestas áreas, e diante da essencialidade dos gastos e da obrigatoriedade deve-se reconhecer o creditamento sobre tais valores.

11.9.b) pagamentos a representantes comerciais: alega que foi indevida a glosa que configuram gastos necessários para sua atividade e devem ser considerados insumos;

11.9.c) assistência técnica, viagem nacional e veículos: foram gastos com despesas com transporte de seus funcionários, tais como os gastos com veículos, reembolso de quilometragem, combustível, dentre outros gastos com transporte e viagens de funcionários para prestação de serviços de assistência técnica. Alega que oferece serviços de assistência técnica e assessoria técnica a seus clientes e que seus funcionários se locomovem até seus clientes, e que os gastos com hospedagem e transporte, combustíveis e óleos lubrificantes são passíveis de gerar crédito. Colaciona uma decisão do TRF sobre uma empresa de transporte coletivo de passageiros. Ao fim alega que são essenciais.

11.9.d) cursos e treinamento: a autoridade fiscal glosou por não se caracterizar como insumo. Explica que desenvolve e comercializa software e outros equipamentos de informática, e que presta serviço de instalação, assistência técnica, assessoramento e processamento de dados e que a qualificação de seus funcionários é imprescindível e essencial e se eles não deterem conhecimento tecnológico não consegue desenvolver suas atividades. Colaciona parte de uma decisão do CARF que trata de treinamento exigidos pelo Contran para condutor de veículos de transporte de cargas, e que geraria creditamento;

11.9.e) manutenção de equipamentos: entende que necessita que seus móveis e utensílios devem estar em bom funcionamento. Colaciona acórdão do CARF sobre creditamento sobre insumos aplicados na manutenção de máquinas, quando o CARF entendeu que todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa gera creditamento nos termos da legislação do IRPJ; e

11.9.f) assessoria jurídica: apenas alega que se tratam de gastos necessários de assessoramento de seus profissionais;

I1.10) serviços utilizados como insumo, mercado externo: esclarece que "as principais despesas questionadas pelo I. Agente Fiscal se referem a despesas essenciais à atividade realizada pela Requerente, tais como publicidade, especializações e propaganda e, diante do atual entendimento da jurisprudência, devem ser consideradas insumos para empresa do ramo de informática".

I1.11) supostas deduções indevidas de PIS e COFINS (III.2 / 3.2..): Alega que nos termos da lei da Lei nº 10.833/2003, os valores retidos são considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação às respectivas contribuições sociais (PIS e COFINS) e que a autoridade fiscal desconsiderou os documentos e informações fornecidos por ele e se baseou em valores informados em DIRFs disponibilizadas no sistema da RFB, preenchidas por tomadores de serviços da Requerentes, alheios a esta fiscalização, e de que os valores utilizados por ele advém de saldos de PIS e COFINS retidos desde 2008 que ainda não haviam sido utilizados pela Requerente. Alega também que **as informações das memórias de cálculo apresentadas que basearam o preenchimento das DACONS, foram extraídas do próprio sistema ECAC da RFB**, que consolida todas as DIRFs disponibilizadas pelos próprios tomadores de serviços, de forma que a Requerente não consegue entender a origem das divergências identificadas entre os valores das DIRFs analisadas pelo I. Agente Fiscal e os valores obtidos pela Requerente pelo site da própria RFB. Pleiteou a conversão do julgamento em diligência para validação dos valores pedidos, com os seguintes saldos remanescentes, de PIS e Cofins, respectivamente:

2008: R\$ 355.451,56; R\$ 1.640.493,92;

2009: R\$ 355.451,56; R\$ 1.640.493,92;

2010: R\$ 757.902,64; R\$ 3.770.497,95;

2011: R\$ 324.408,03; R\$ 1.379.243,30.

Informa também que as deduções de PIS e COFINS realizadas em 2011 são regulares e decorrem de saldos remanescentes acumulados desde 2008 que não haviam sido utilizados pela Requerente, além disso, acosta todos os DACONS e Pedidos de Restituição de 2008 a 2011 que comprovam os totais de PIS e COFINS retidos que foram efetivamente utilizados pela Requerente ao longo dos anos e comprovam a existência de saldo credor em 2011.

I1.12) multa por suposta entrega de arquivos magnéticos com erros no formato e omissão de informações: Traz vários argumentos relacionado ao tema, e de que a penalidade deverá ser cancelada não só em razão de erro na sua capitulação, mas também pelo fato de ser indevida e abusiva. A autoridade fiscal por diversas vezes teria alegado que os arquivos magnéticos seriam "imprestáveis" pelo fato de terem sido entregues em formato equivocado, isto é, o formato estabelecido pelo Ato Declaratório Executivo COFIS no 15, de 23.10.2003 ("ADE COFIS 15/2001"), o que teria inviabilizado o acesso ao seu conteúdo, e que eles foram desconsiderados totalmente, com clara alegação de erro na forma de entrega dos

arquivos, tendo utilizado única e exclusivamente as informações do SPED para a lavratura dos Autos de Infração ora em discussão. Porém a multa aplicada se baseou no inciso II (omitirem ou prestarem incorretamente as informações) do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 e não no inciso I (aos que não atenderem a forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos), com grifos e destaques meus:

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

*I - multa de **meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;**"*

Alega ainda que foi o entendimento manifestado pela própria RFB no Parecer Normativo nº 3/2013, e de que o erro na capitulação legal das multas da Lei nº 8.218/1991 resultaria em cancelamento integral da mesma, conforme decisão do CARF acostada.

Pede, portanto, o cancelamento do Auto de Infração lavrado para exigir a multa isolada do artigo 12, inciso II da Lei no 8.212/91 em razão do seu erro de capitulação ou, ao menos, deve-se reduzir a penalidade aplicada, adequando-a.

Também pede que em sede de diligência verifique se tais arquivos estavam ou não regulares e eram suficientes para a auditoria. Informa que não emitiu notas fiscais com CFOPs inexistentes, e que na realidade, os CFOPs não identificados, por equívoco, foram informados nos arquivos digitais, mas são códigos apenas utilizados internamente pela empresa por uma questão comercial, já que se referem a operações aglutinadas, que não possuem CFOP específico, porém as notas fiscais estão com o CFOP correto de venda (por exemplo), preço dos produtos e respectivos encargos tributários.

Alega também que os supostos erros nos CST das operações não são determinantes para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS realizados pela Requerente, o que é feito com base nos seus DACONs. Os códigos CST são exclusivamente informados nos arquivos digitais para facilitar o controle interno de informações da Receita Federal e, se, por um equívoco, algumas informações de fato foram prestadas erradas (com código genérico 99, ao invés do código correto 56 para crédito de PIS/COFINS) isso não gerou qualquer prejuízo financeiro ao Fisco, pois não resultou no aproveitamento a maior de créditos de PIS e COFINS.

Alega ainda que de forma genérica a desproporcionalidade e abusividade da multa aplicada, e que ela não tem relação razoável com a finalidade visada, não causou prejuízo ao Erário o mero descumprimento de obrigação meramente formal, agiu de boa-fé, bem como da ilegalidade da Lei nº 8.218/1991, por ferir os princípios da razoabilidade da proporcionalidade prescritos no art. 2º da Lei nº 9.784/1999, e do seu inciso VI quanto a adequação entre meios e fins, vedando a

imposição de obrigações e sanções em média superior ao estritamente necessário à observância do interesse público.

Ao final efetua o seguinte pedido, com grifos e destaques meus:(...)

Tendo em vista a necessidade de esclarecimentos em questões pontuais trazidas pelo sujeito passivo com sua I1, resolveu-se, por unanimidade desta Turma, converter o julgamento em diligência, nos termos da R1 nº 14-3.704, datada de 09/06/2016 (fls. 2.961 a 2.993), e que para tal desiderato, na referida Resolução constou ao seu final o seguinte **(itens renumerados para fins didáticos)**, com grifos e destaques meus:

Desta forma, entendemos necessária a conversão do julgamento em diligência e a devolução dos autos à unidade de origem para que a autoridade lançadora / administrativa proceda aos seguintes esclarecimentos e/ou providências de sua alçada, conforme tratado acima:

R1-a) instrua os autos com os arquivos da ECD, da EFD ICMS-IPI (bem como dos arquivos / planilhas trabalhadas que originaram os resumos na autuação, ex.: planilha "SPED-EFD Bens MI" do arquivo Auto.01), dos razões das contas utilizados na auditoria (no formato utilizado, exemplo: excel) e com as mensagens de correio eletrônico e dos documentos anexos às mesmas;

R1-b) refaça os cálculos dos valores utilizados (incluindo os valores pedidos em restituição pelo contribuinte e os valores utilizados nos Dacons dos períodos), dos valores efetivamente retidos na fonte da Cofins e do PIS, bem como de seus saldos remanescentes, de 2008 a 2011, confrontando os saldos remanescentes de 2010 com os valores lançados (infração 02) mês a mês, demonstrando se os valores lançados ainda se mantêm, e em que valores e períodos isso ocorre;

R1-c) esclareça como se chegou aos valores lançados nas células "C117" a "N117" da planilha "ANEXO 2 Depreciação" (arquivo Auto.02), instruindo os autos com a memória de cálculo analítica de cada valor constantes das citadas linhas;

R1-d) intime o contribuinte a apresentar arquivo e notas fiscais (amostragem), nos moldes já tratados cima, e outros esclarecimentos que o desejar quanto ao erro cometido por ele em relação a devolução de vendas com CFOP irregular (1949). Emita ao final parecer, em relação ao que foi apurado anteriormente e o que foi apresentado pelo contribuinte, quanto a esse assunto;

R1-e) instrua os autos com a memória de cálculo do valores das operações, em planilha excel, por estabelecimento e por tipo de erro (sem CFOP, com CFOP inválido, sem CST, com CST errado), das informações prestadas incorretamente constantes dos arquivos "ADE Cofis 25" que serviram de base para comparativo com a multa aplicada, e esclareça os

motivos de ter incluído o CST 99 (que é existente) como errado, bem como esclarecer se os últimos arquivos "ADE Cofis 25" apresentados pelo contribuinte em 20/08/2014 foram validados pelo programa SVA, tendo em vista os arquivos (Cópia de Disco 19.08.2014 e Cópia Disco 19.08.2014) juntados conforme termos de juntada de fls. 896 e 897.

*Para o cumprimento, nos limites deste relatório, **o contribuinte deverá ser intimado a apresentar arquivos, documentos e esclarecimentos, bem como ser cientificado desta Resolução.***

A autoridade fiscal cumpriu, em parte, a R1 citada e elaborou Informação Fiscal (D1 - fls. 3.037 a 3.037) sem ter intimado o sujeito passivo durante a diligência, como havia sido requerido (fazendo uma justificativa para tanto), que tem, em resumo, os seguintes itens a serem destacados:

D1.1) informa que efetuou a juntada dos arquivos conforme item "a" da Resolução e efetuou algumas explicações;

D1.2) confirmou que quanto às retenções dos anos de 2008 a 2010 havia utilizado para análise apenas as retenções com o CNPJ da matriz da pessoa jurídica (não incluindo os das filiais, que são mais relevantes), e refaz os cálculos em planilha anexa:

8. Todos os valores acima estão demonstrados na aba "USO DE FONTE PIS COFINS", que é parte do arquivo "Cópia de DIRF – DRJ – ITAUTEC MODIFICADO.xlsx", que foi juntada aos autos do e-processo como documento não paginável.

Em que pese ter efetuado os re-cálculos pedidos, emitiu parecer contrário a sua concessão do direito:

Enfim, tendo em vista o descumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passivo, que deixou de informar as retenções de fonte nas fichas 30 dos DACON, esta fiscalização é de parecer que esse tópico do lançamento de ofício não considere os cálculos descritos acima para manter o que foi calculado quando se procedeu ao lançamento de ofício.

D1.3) efetuou as explicações sobre os cálculos sobre depreciação;

D1.4) quanto ao alegado erro no código de CFOP de operações de devoluções, a autoridade fiscal optou por não intimar o requerente, informa que nas memórias de cálculos apresentadas ele não apropria créditos de CFOPs 1.949 e 2.949, e que essa alegação só foi apresentada na impugnação. Esclareceu que baixou todas as NFe emitidas pelos estabelecimentos do sujeito passivo no ano de 2011 e em pesquisa nas mesmas não localizou qualquer referência nos históricos a devoluções com CFOPs X.949, e concluiu que é seguro afirmar que não existiriam NFe emitidas por ele com CFOPs X949 que se tratem de devoluções.

D1.5) quanto a memória de cálculos dos fatos geradores da multa isolada informou o seguinte, com grifos e destaques meus:

Nessa diligência fiscal foram revistos os arquivos apresentados pelo contribuinte **na tentativa de identificar as inúmeras inconsistências** que se verifica quando eles são carregados no programa utilizado pela auditoria para ler e consolidar as informações desses arquivos (ContÁgil). **Provavelmente em razão das inconsistências dos arquivos digitais apresentados e da mudança das versões do programa, não foi possível se chegar aos valores informados no auto de infração.** [...] Por essa razão, **os valores informados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal como totais sem CFOP não se mostram coincidentes com os dados totalizados na tabela abaixo.** Os dados abaixo podem ser confirmados nos arquivos juntados aos autos. [...]

[...] Portanto, **ainda que a fiscalização tivesse considerado apenas os CFOP das operações que geram créditos de PIS e de COFINS (excluindo os registros de saídas, as entradas informadas sem CFOP e as duplicidades), apuraria uma base de valores com informação de CST PIS e de CST COFINS incorreto (99), no valor de R\$ 398.613.439,49.**

Considerando a multa no percentual de 5% limitado a 1% da receita bruta (conforme previsto no artigo 12, inciso II, da Lei nº 9.218/1991, teríamos somente em relação às operações usualmente com direito a crédito uma multa isolada pela apresentação de arquivos digitais com informações incorretas de R\$ 19.930.671,97 (398.618.439,49 x 5%). Nesse caso, o valor, **calculado de forma a considerar apenas parte dos erros**, também ultrapassaria o limite de 1% da Receita Bruta, portanto, em nada alteraria o valor do lançamento, que foi de R\$ 17.222.024,18.

[...] Quanto à última pergunta formulada, **questionando sobre a validação dos arquivos apresentados pelo sujeito passivo pelo SVA, cumpre notar que os arquivos SVA juntados aos autos são resultado de uma tentativa da fiscalização de identificar e corrigir os problemas contidos nos arquivos** (tanto é assim que **as datas de validação**, como se pode ver nas propriedades dos arquivos, **ocorreram muito depois** – outubro de 2015 – **do momento que o sujeito passivo entregou os arquivos para a fiscalização** – agosto de 2015), **contudo, tratou-se de tentativa frustrada, pois, nas diversas validações, os arquivos gerados continuaram apresentando as mesmas inconsistências.** Desse modo, os arquivos gerados pelo SVA não puderam ser utilizados na auditoria fiscal.

Já na impugnação (I2) referente a D1 (fls. 3.102 a 3.111) o sujeito passivo se alegou que, em resumo:

I2.1) não foi intimado a participar da diligência, como requerido na Resolução, e a autoridade fiscal o fez sozinho, para que não fossem constituídas novas provas, que se deve reconhecer desde já a sua nulidade, e que se determine novo procedimento com a participação do mesmo, viabilizando o contraditório e a ampla defesa;

12.2) com a juntada da ECD e das EFDs, dentre outros documentos, os autos não estavam completos e devidamente instruído, o que teria prejudicado o seu direito de defesa, o que geraria a nulidade e o cancelamento dos Autos de Infração;

12.3) os arquivos do SPED-EFD não deveriam ser utilizados pela autoridade fiscal na apuração de seus créditos, de que a memória de cálculo continha dados de dos estabelecimentos, valor, descrição, NCM, CFOP e CNPJ e estariam corretas, e as notas fiscais e demais documentos estavam à disposição da autoridade fiscal, mas que por razão do volume deveriam serem analisados em sede da diligência;

12.4) em relação aos valores retidos, repete os argumentos da primeira impugnação, e alega que a fiscalização se baseou em valores informado em DIRFs preenchidas pelos tomadores de serviços do requerente e sobre os quais o requerente não tem controle e desconsiderou as informações e documentos apresentados ao longo da auditoria, e teria optado por não aceitar os valores que superassem os valores que constam nas DIRFs, e de que seus cálculos foram extraídos do ECAC da RFB. Também não foi intimada a participar do procedimento, em que pese constar da Resolução, e neste ato junta planilha de retenção. Também entende que "não poderia ser penalizada pelo mero fato de seus tomadores de serviço não terem declarado os valores efetivamente retidos em suas DIRFs, visto que essa é uma obrigação acessória alheia à competência e controle da Requerente".

12.5) a autoridade fiscal não esclareceu os valores glosados a título de depreciação e que não cumpriu com a diligência, pois não apresentou memória de cálculo com justificativa das glosas realizadas, apenas descreveu os procedimentos adotados durante a fiscalização. Se tivesse sido intimada reiteraria a memória de cálculo juntada na impugnação (doc. no 11 da Impugnação), em que discrimina os ativos que originaram os créditos de PIS e COFINS aproveitados por meio de encargos de depreciação no valor total de R\$ 20.915.976,08. Também alega que por ser uma sociedade anônima é auditada por empresas idôneas e não há ressalvas em seus balanços quanto a depreciação e sua dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL.

12.6) a autoridade fiscal deveria ter intimado o requerente a apresentar os arquivos e notas fiscais (amostragem) em relação às devoluções, e outros esclarecimentos quanto ao erro cometido, porém a autoridade fiscal não o fez e teria cometido equívoco nessa análise. Esclarece que emitiu diversas notas fiscais de devolução de mercadoria, aproveitando-se de créditos de PIS e COFINS conforme prevê a legislação, e de que os CFOPs 1949/2949 são utilizados pela Requerente, dentre outras hipóteses, quando ocorre a devolução do produto, antes mesmo de ele ser recebido pelo destinatário, por exemplo, quando o bem é barrado na portaria de um prédio, de forma que a venda sequer é concretizada. Alega que a nota fiscal de devolução faz referência sim a operação de venda, como se verifica em documentos acostados aos autos.

12.7) quanto a memória de cálculo dos erros nos arquivos digitais entende que a autoridade fiscal também não a cumpriu, não sendo juntada aos autos, e limitou-

se a reiterar os supostos equívocos dos arquivos, e a autoridade fiscal admitiu que não foi possível chegar aos valores lançados, e apurou uma nova base de cálculo, considerando notas fiscais anteriormente não consideradas, e em valor inferior a do lançamento, e por isso o levantamento fiscal não merece credibilidade, e de que seus arquivos não eram imprestáveis.

Ao final o requerente reitera a impugnação:

VII. CONCLUSÃO

45. Diante do exposto, a Requerente ratifica sua Impugnação e requer o cancelamento integral da exigência fiscal decorrente dos Autos de Infração, reiterando a nulidade das autuações pela falta de juntada de toda a documentação instrutória desde o início do processo administrativo, bem como nulidade da diligência, já que a Requerente não foi intimada a participar.

Tendo em vista os fatos narrados nessa **12**, essa Turma resolveu converter novamente o julgamento em diligência, conforme Resolução (R2) nº 14-4.413 de 22/08/2017, fls. 3.683 a 3.696), solicitando o seguinte (**itens renumerados para fins didáticos**), com grifos e destaques meus:

Pelos motivos e por todo exposto acima, entendemos necessário nova conversão do julgamento em diligência, com a devolução dos autos à unidade de origem para que a autoridade lançadora / administrativa:

- NF de Devolução:

R2-a) proceda a análise de todas as notas fiscais de devolução e as respectivas notas fiscais de venda juntadas pelo contribuinte aos autos, e verifique se essas notas fiscais de venda fizeram parte da receita tributável do contribuinte (e se tal informação não constar em documentos e arquivos anexos aos autos deste processo, intime o contribuinte para tanto);

R2-b) faça demonstração mensal da glosa (base de cálculo e dos respectivos valores dos créditos) das contribuições da Cofins e do PIS relacionados à devolução que consta dos Autos de Infração do PIS e da Cofins e da sua correção quanto o que foi apresentado e comprovado (base de cálculo e valores dos créditos do PIS e da Cofins) pelo contribuinte (quanto ao alegado erro no preenchimento do código de CFOP das NF de devolução juntadas aos autos), onde seja possível identificar as diferenças dos valores lançados originariamente e os novos valores mantidos, nos moldes da tabela abaixo: [...]

- Valores Retidos na Fonte:

R2-c) intime o contribuinte a apresentar demonstrativo detalhado (com informações das datas das retenções) e comparativo entre as divergências de seus cálculos e dos cálculos efetuados pela autoridade fiscal, **bem como**

toda documentação probatória relacionada às mesmas, conforme já tratado acima. Caso o contribuinte apresente documentação probatória, efetue sua análise e emita parecer / relatório conclusivo sobre os mesmos, efetuando novos cálculos, caso haja alteração probatória.

R2-d) explique de onde extraiu e demonstre como calculou os valores da coluna "Plan Impugnação" dos meses do ano de 2011;

R2-e) demonstre onde se encontram os cálculos dos meses do ano 2011 no arquivo "item b - Cópia de DIRF - DRJ - ITAUTEC MODIFICADO", da coluna "DIRF - Recalculada" da aba "USO DE FONTE PIS COFINS", que divergem dos valores constantes da aba "DIRFs EXTRAÍDAS DE SIST. DA RFB";

R2-f) em havendo correções (quer por parte da autoridade fiscal, quer do contribuinte, este acompanhado de documentação probatória do que alega) relacionados às retenções em DIRF, que alterem os cálculos dos saldos (PIS/Cofins), refaça a planilha de cálculo elaborada, inclusive corrigindo os erros da coluna "Saldos" da Cofins, apontados por nós acima;

- Outros:

R2-g) efetue a juntada aos autos da ECD do ano 2011;

R2-h) quantifique a base de cálculo e os valores dos créditos do PIS e da Cofins exonerados, em relação à depreciação;

R2-i) confirme a utilização dos três arquivos para fins de cálculo dos valores da operação da multa aplicada;

R2-j) quanto às alegações do contribuinte constantes das fls. 3.102 a 3.111 (e seus anexos), caso entenda necessário, efetue sua análise e emita parecer / relatório pontual e conclusivo sobre os mesmos.

A autoridade fiscal elaborou a segunda Informação Fiscal (D2 - fls. 4.083 a 4.121), e esclarece que:

A fim de atender ao que foi requerido, o sujeito passivo interessado foi intimado a:

1. Apresentar DANFEs originais das NFe de devolução cuja chave foram arroladas no item 1 do Termo de Início de Diligência Fiscal;

2. Em relação aos clientes que efetuaram devoluções e que não estão obrigados à emissão de notas fiscais, ainda foram requeridas cartas ou memorandos, conforme previsto na legislação do IPI;

3. Considerando o disposto nas normas que regem a emissão de DANFE, segundo as quais esses documentos não podem conter informações que não constem das NFe, foi requerido que o sujeito passivo informasse o campo onde constam informações que lê ao lado do quadro "Reservado ao Fisco" nas cópias de DANFE que apresentou;

4. Foi determinada a reapresentação de memórias de cálculo apresentadas no curso da ação fiscal de modo a verificar a composição das receitas oferecidas à tributação;

5. Foi determinada a apresentação de memória de cálculo detalhada dos valores retidos na fonte por terceiros a título de PIS e de Cofins entre 2008 e 2011 e que esse demonstrativo ainda esclarecesse em qual DACON houve aproveitamento desses créditos (dois quesitos);

6. Foi determinado que o contribuinte apontasse cada uma das divergências invocadas pela Turma de Julgamento;

7. Que fossem apresentados todos os documentos que comprovam as retenções na fonte, particularmente aquele previsto no art. 12 da IN SRF nº 459/2004.

Também esclareceu que nas planilhas apresentadas pelo requerente na impugnação (I2) teria alterado os valores que constam nos Dacons ativos:

*Quanto às retenções de fonte, foram elaboradas planilhas (Comparativos.xlsx e Relatorio_Recebimento_2008_a_2011.XLS) – juntados como documento não paginável - ao qual o contribuinte se refere como (Doc_Comprobatorios.zip). **Assevera que, ao rever os documentos relativos às retenções de PIS e de COFINS de 2011 identificou valor diferente do que foi informado em sede de fiscalização, pois, naquela oportunidade, teria se baseado em dados das DIRF de seus clientes** (documentos de terceiros em relação aos quais o contribuinte não possui controle sobre regularidade da informação) enquanto no documento elaborado em razão da diligência está baseado nas notas fiscais emitidas.*

Juntou os arquivos da ECD de 2011, e em resumo a autoridade fiscal informa que:

D2.1) quanto às devoluções: manteve a glosa dos créditos das devoluções, e justificou por amostragem, um a um os problemas das NFe de devolução, e constatou que não apenas os CFOPs estavam errados, mas as alegações não procediam, como se vê no trecho abaixo, com grifos e destaques meus:

Mas o exame dos documentos revelou que não eram apenas os CFOP que estavam incorretos. Outros elementos, da maior relevância, também não constavam dos documentos fiscais – e aqui cabe abrir parêntesis, pois o documento fiscal NÃO É O DANFE, mas sim a nota fiscal eletrônica, sendo o DANFE um mero resumo criado para acompanhar o trânsito da mercadoria. [...]

Cumpre notar que a recusa no verso do documento fiscal está prevista na própria norma disciplina o DANFE e já era uma prática comum quando da emissão das notas fiscais modelo 1 e 1-A. Ademais, nos casos de clientes não obrigados a emissão de documento fiscal, deveria haver carta do destinatário.

Apesar dos motivos expostos na Informação Fiscal por este AFRFB, o contribuinte insistiu em seus argumentos, porém, surpreendentemente, os DANFE que apresentou à Turma de Julgamento continham informações que não estavam presentes nas NF-e, a despeito do que prevê o item 7 do Manual de Integração do Contribuinte – Versão 5.0, de 2012, aprovado pelo Ato Cotepe nº 11/2012, que transcrevo a seguir:

Os campos do DANFE deverão representar o conteúdo das respectivas TAG XML da NF-e, quando conhecidos no momento da solicitação de autorização de uso. Não poderão ser impressas informações que não constem do arquivo da NF-e”. (g.n.)

Esclareceu que durante a auditoria o sujeito passivo não informou que emitiu NF-e com CFOPs errados para as devoluções, transcreveu a legislação a respeito da matéria, a qual o sujeito passivo não observou, com grifos e destaques meus:

*Por fim, e não menos importante, cumpre lembrar que **as notas fiscais de devolução por recusa do destinatário ainda devem observar uma formalidade importante: o verso do DANFE recusado deve conter o motivo da recusa, data e assinatura de quem recusou**, conforme dispõe o RICMS-SP, em seu artigo 198, o que se aplica também aos DANFE, conforme orientação contida no sítio da Sefaz-SP –disponível em https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/perguntas_frequentes/respostas_V.asp. Transcrevo:*

Do RICMS-SP Artigo 198 - O retorno da carga por qualquer motivo não entregue ao destinatário poderá ser acobertado pelo conhecimento de transporte original, desde que conste o motivo no verso desse documento (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF-6/89, art. 72, na redação do Ajuste SINIEF-1/89, cláusula segunda).

Orientação da SEFAZ

20. Como proceder nos casos de recusa do recebimento da mercadoria em operação documentada por NF-e?

*A recusa da mercadoria pode ocorrer de duas formas: **ou o destinatário emite uma Nota Fiscal de devolução de compras, ou o destinatário recusa a mercadoria no VERSO DO PRÓPRIO DANFE, destacando os motivos que o levaram à isso.***

Nesta segunda hipótese, o emitente da NF-e irá emitir uma NF-e de entrada para receber a mercadoria devolvida.

*Por todo o exposto, e considerando que esta fiscalização deve observar a legislação tributária, não estando ao seu alvedrio a escolha das normas que deve aplicar, salvo melhor juízo, os documentos fiscais das supostas devoluções – por recusa de recebimento dos clientes – **contêm erros e incorreções que os tornam inidôneos para comprovar as operações, não***

sendo possível, desse modo, a apropriação de créditos de PIS e de COFINS no regime da não-cumulatividade em relação a eles.

Ainda analisou os 60 primeiros documentos apresentados, relatando uma a uma as irregularidades contidas nos mesmos, como devoluções ocorridas a mais de dois meses da entrega, não apresentação de carta de motivação, não apresentação do verso do Danfe para verificação sobre a recusa, motivo, data e assinatura do adquirente, anotações feitas por transportador contratado pelo requerente e não pelo adquirente, sem informações completas, alegações de recusa na entrega mas as NFe estão com dados de transportadores diferentes. A autoridade fiscal informa que também não foi possível responder se as notas fiscais de venda compuseram o faturamento da pessoa jurídica por falta de apresentação de memória de cálculo, como se vê abaixo:

*O julgador ainda requer, no item “a” das formulações da Resolução, que se comprove se as notas fiscais de saída, cujos produtos teriam sido posteriormente devolvidos, foram incluídas que nas receitas tributadas pelo contribuinte de modo que se justifique a exclusão desses valores quando do retorno ou devolução. Tendo em vista que a fiscalização focou apenas na apropriação de créditos pelo contribuinte, esse aspecto não foi examinado durante a fiscalização que resultou no lançamento de ofício. Considerando que esse dado somente pode ser obtido mediante exame da memória de cálculo dos DACON e considerando, também, que as memórias de cálculo apresentadas 01abr2014, embora façam referência a “anexos 10” relacionados a faturamento (“item 11”), diferentemente do que se verifica em relação aos “anexos 1 a 6”, não estão presentes nas planilhas, o sujeito passivo deverá (4) **REAPRESENTAR** as memórias de cálculo de preenchimentos dos DACON relativos aos períodos de 2011, **particularmente em relação a esses “anexos 10” que detalham os faturamentos mensais***

D2.2) intimado para apresentar demonstrativo detalhado e comparativo das divergências quanto a fonte, o sujeito passivo apresentou planilha, mas não especifica as divergências, e reitera apenas o que foi dito na sua primeira impugnação, dessa forma não foi possível identificar as divergências alegadas, e traz informações a respeito das DIRFs e dos cálculos do sujeito passivo;

D2.3) quanto ao "d" da Resolução, a autoridade fiscal reconheceu que cometeu erro, e colaciona tabela com os valores corretos:

*As informações da coluna “Plan Impugnação”, como sugere o nome, foram obtidos a partir dos dados apresentados pelo contribuinte no documento não paginável cujo Termo de Anexação encontra-se à fl. 1967. **Foi, contudo, observado que, por erro desse AFRFB, do total de 15835 linhas de registro constantes daquela tabela, ficaram de fora da apuração as últimas 1200 linhas.***

A demonstração dos valores apurados encontra-se no arquivo “Análise Plan Impugnação”, no qual ainda constam algumas considerações, inclusive uma análise comparativa entre a planilha apresentada pelo contribuinte e os valores identificados na escrituração comercial da empresa fiscalizada.

Nessa análise restou evidente que nem todos os valores presentes na planilha “Plan Impugnação” foram efetivamente considerados na apuração dos créditos de PIS e de COFINS pela fiscalizada e que agora pretende ver reconhecido pelo Julgador Administrativo.

D2.4) quanto ao quesito “e” da Resolução, esclarece que não poderá ser atendido em sua totalidade, porém, efetuou a baixa dos dados por outro sistema e apurou valores divergentes (inclusive superiores):

No caso, os valores apurados agora em 2018 são diferentes daqueles apurados em 2017. Para demonstrar as diferenças, foram elaboradas planilhas com dados obtidos pelo Relator da DRJ (“DIRFs EXTRAÍDAS DE SIST. DA RFB”) e outra com os dados obtidos em agosto/2018. Também foi elaborada uma tabela para comparar os valores agregados, que se reproduz a seguir.

[...] Com a confecção da planilha “Apuração fonte 2011 - a partir dossiê integrado - Plan DRJ.xlsx” tem-se por atendido o quesito “d”.

D2.5) A autoridade fiscal informa que, em que pese discordar, recalculou os valores (item anterior) e refez a planilha que demonstra os valores que essa Turma entenderia corretos a manter:

*Em relação a esse ponto, conquanto se deva considerar que as correções de cálculos do lançamento de ofício em razão de alegações do contribuinte devem ser acompanhadas de documentação que lhes dê suporte (lembrando que os dados presentes em DIRF não podem ser utilizadas como elementos de prova a favor do direito pleiteado pelo sujeito passivo quando **a norma que disciplina a matéria prescreve a necessidade apresentação de comprovante emitido por terceiro que efetua retenção de fonte**), foram refeitos os cálculos com os elementos dos sistemas da RFB.*

Os cálculos refeitos constam da planilha Itautec Recálculo – Saldos Fonte 2008 a 2011.xlsx. Nessa planilha foram corrigidas as fórmulas da coluna relativas aos saldos da Cofins (coluna AV) e também foram revistos os valores da coluna “Dirf – DRJ – Recalculada” tanto em relação ao PIS quanto em relação à Cofins dos meses de 2011 em razão do que foi relatado no item “e” (resultado das DIRF de terceiros modificadas entre a primeira e a segunda diligência). ***Ainda foram considerados os valores retidos de PIS e de COFINS, relativos aos meses do ano de 2011, na planilha Relatório_Recebimento_2008_a_2011.xlsx, entregue à fiscalização no curso da segunda diligência e que possuía valores inferiores àqueles constantes da planilha apresentada na impugnação (colunas AQ e AY).***

Conforme já afirmou-se anteriormente, esses cálculos somente foram elaborados em razão de quesito formulado pela Turma de Julgamento, não significando que essa fiscalização tenha acolhido como verdadeiros os valores que o sujeito passivo apresentou como tendo sido retidos na fonte por terceiros e tampouco que tenha reconhecido que os valores expressos “utilizados a maior” seriam os únicos créditos utilizados indevidamente, devendo, portanto, prevalecer os valores apurados no auto de infração.

D2.6) corrigiu os valores admitidos e exonerados em relação a depreciação:

*As informações requeridas nesse quesito **podem ser extraídas dos dados informados na planilha APURAÇÃO CRÉDITOS DE PIS COFINS REVISADO.xlsx** (juntado ao arquivo não paginável de fls. 3076), contudo, elaborou-se tabela contendo as informações requeridas a seguir, na expectativa de ser essa, precisamente, a informação requerida. **As informações ainda constam de planilha “Créditos sobre Depreciação - Item h.xlsx”, juntada como arquivo não paginável.***

Já na terceira impugnação (I3 - fls. 4.657 av 4.663) referente a 2ª diligência (D2) acima tratada, o sujeito passivo se insurgiu em resumo:

I3.1) quanto a manutenção da glosa dos créditos sobre devoluções, reitera tudo que já havia dito antes, esclarece que não há erro na escrituração no SPED, que **os CFOPS 1.949 / 2.949 são utilizados pelo requerente nas hipóteses de devoluções de produtos antes mesmo deles serem recebidos pelos destinatários** e só na segunda diligência pediu os Danfes (frente e verso) e que portanto, **não caberia a autoridade fiscal alegar agora que os documentos não são integralmente suficientes para comprovar o seu direito**. Tratou de 12 Danfes que há apenas alegação por parte da autoridade fiscal de que há apenas divergência de CFOPs e de que a recusa se deu pela transportadora, mas isso, a seu ver, não teria fundamento algum, e que sempre apresentou a documentação solicitada.

I3.2) quanto ao assunto retenções também reitera as impugnação precedentes, divergência entre DIRFs que foram preenchidas por terceiros alheios a discussão, não pode ser penalizada por erros desses terceiros, fora do controle do requerente, se trata apenas de uma obrigação acessória, a autoridade fiscal elaborou nova tabela que diverge das anteriores constantes dos Autos de Infração sem qualquer justificativa, de que teria sim preenchido a ficha 30 e acosta documento, de que durante a segunda diligência anexou memória de cálculo com discriminação completa dos valores retidos de 2008 a 2011, bem como demonstrativo segregado, de que a autoridade fiscal alegou não apontariam as divergências (que se referem a saldo de períodos anteriores de 2008 a 2010), e juntou amostragem de 100 notas fiscais totalmente desconsideradas pela autoridade fiscal, mas essa pediu novos documentos;

I3.3) informa que ao contrário do alegado pela autoridade fiscal juntou sim a memória de cálculo de sua receita bruta (vide doc.comprobatórios0002);

13.4) quanto aos arquivos magnéticos relacionados à multa isolada, a autoridade fiscal desviou o foco da discussão, mas o requerente entende que os arquivos não continham todos os vícios alegados, e com base neles foram extraídas informações que embasaram o lançamento, e que a autoridade fiscal reconheceu que os arquivos foram validados pelo SVA, e reitera:

35. Dessa forma, a Requerente reitera sua Impugnação no sentido de que (i) o levantamento fiscal realizado não possui credibilidade, muito mais para imposição de multa tão abusiva e desproporcional; (ii) houve erro na capitulação legal da multa aplicada; e (iii) os arquivos magnéticos da Requerente, ao contrário do que o alegado pelo I. Agente Fiscal, não eram imprestáveis, mas plenamente legíveis e passíveis de utilização.

Ao final conclui que:

VII. CONCLUSÃO

36. Diante do exposto, a Requerente ratifica sua Impugnação e requer a procedência do seu pedido e consequente cancelamento integral da exigência fiscal decorrente do Auto de Infração.

Tendo em vista o passar do tempo, o STJ em 2018 definiu o conceito de insumo para fins de apuração de creditamento das contribuições em discussão, bem como quanto a reiteração da apresentação de arquivo com a memória de cálculo dos erros dos arquivos digitais, foi necessária nova conversão do julgamento em diligência (terceira), conforme Resolução (R3) nº 14-4.943 de 21/02/2019 (fls. 5.174 a 5.192), que teve os seguintes pedidos, com grifos e destaques meus:

Pelos motivos expostos acima, entendemos necessário nova conversão do julgamento em diligência, com a devolução dos autos à unidade de origem para que a autoridade lançadora / administrativa:

a) re-analise as glosas realizadas em relação aos bens e serviços utilizados como insumo, à luz das diretrizes do REsp 1.221.170/PR e considerando os entendimentos expostos na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018;

b) informe se há glosas de créditos a serem revertidas considerando o novo entendimento de insumo tratado no item acima, inclusive quantificando e fundamentando cada uma das glosas mantidas;

c) em sendo positiva a resposta ao quesito anterior, elabore um demonstrativo com os novos valores do auto de infração, obedecendo a sistemática dos itens anteriores. Juntar ao processo as memórias de cálculos no formato ".pdf" e ".xlsx";

d) Juntar ao processo as memórias de cálculos no formato ".pdf" e ".xlsx" dos fatos geradores e as bases de cálculos em relação à multa por erros e incorreções nos arquivos magnéticos que embasaram o Auto de Infração, tendo em vista sua imprescindibilidade, e sobre ele efetue a sua correção (exclusão dos valores que já

constavam do SPED), constante da legislação prescrita acima, anexando essa nova memória de cálculo corrigida (no formato ".pdf" e ".xlsx");

Para o cumprimento quanto ao item "a" acima (fato novo), nos limites desta resolução, o contribuinte deverá ser cientificado desta Resolução e poderá ser intimado a apresentar documentos e esclarecimentos, e a autoridade fiscal poderá se valer de intimações à impugnante, visita às instalações, etc.

A autoridade fiscal elaborou a terceira Informação Fiscal (D3 - fls. 5.312 a 5.334), e informou que:

D3.1) indicou a localização da planilha em que constam os valores informados nas linhas "Créd IMPORT - Planilha Importações Cofins" e "Créd IMPORT – Planilha Importações PIS", do anexo 1, esclarecendo que se tratam na verdade dos valores extraídos dos Dacons, ficha 06B e 16B, bens para revenda e bens como insumo;

D3.2) em relação ao conceito de insumo, efetuou explicações sobre lançamento por homologação, centro de custo, sobre deficiência da memória de cálculo apresentada pelo sujeito passivo e sobre a EFD ICMS/IPI e CST.

Informa que o sujeito passivo não teria apresentado impugnação sobre pontos específicos, e que deveria ser aplicado a regra do art. 17 do PAF, que a matéria deveria ser considerada não impugnada (informa acórdãos do CARF neste sentido), de que não apresentou provas do que sustenta, de que o julgador não teria apontado na resolução quais elementos deveriam ser esclarecidos, e teria requisitado uma revisão geral do lançamento.

A partir do item acima, a autoridade fiscal refez a análise, item a item, das glosas realizadas, ora com as alegações do sujeito passivo, e em outras trazendo excertos do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018.

D3.3) em relação a multa isolada, inicia com o seguinte conteúdo, com grifos e destaques meus:

*60. Quanto aos **arquivos de memória de cálculo** requeridos pela Turma de Julgamento, conforme já restou consignado em resposta a outras diligências requeridas por essa mesma Turma, **não foram guardados em formato de planilha**, pois o levantamento **foi feito diretamente através do programa de auditoria (Contágil)** e esse programa, provavelmente em razão de erros nos arquivos do leiaute do ADE COFIS nº 25/2010 e de atualizações de suas versões, **passou a ler os registros de forma diferente, resultando em valores diferentes daqueles apontados**, por totais, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal.*

Entretanto, na resposta apresentada à primeira diligência, foram demonstrados os erros (exemplificativamente) e fornecida memória de cálculo de erros que foram considerados (omissão de CFOP e de CST em registros de itens; informações de CFOP inexistentes; e informação genérica

de CST PIS COFINS na quase totalidade dos registros). Essas memórias de cálculos, inclusive, apuram valores menores que os apontados no TVCF.

61. Agora, o Julgador volta novamente a questionar a memória de cálculo da apuração da multa, contudo, parece ter compreendido de forma equivocada o lançamento, senão vejamos:

62. O lançamento da multa isolada foi apresentado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal dizendo o seguinte em relação aos valores:

1. **Montante global** dos documentos fiscais constantes dos arquivos digitais R\$ 2.171.338.367,80 2. Montante dos Registros sem CFOP R\$ 461.352.609,10 3.

Montante dos registros com CFOP inválido (X999 ou X888 ou X1157) R\$ 495.961.042,18 4. Montante do CFOP válido e sem CST R\$ 39.785.517,48 5.

Montante com CFOP válido e com CST errado (CST 99) R\$ 1.135.841.346,54

63. Por certo que, **ao dizer sobre o “montante global”, a fiscalização não estava considerando apenas os registros de entrada, mas sim todos os registros presentes nos arquivos e passíveis de serem totalizados.**

A partir desse item acima, a autoridade fiscal efetuou minucioso relatório sobre os erros dos arquivos, trazendo novos fatos a conhecimento, acrescentando aos que já havia feito em diligências anteriores.

Ao final a autoridade fiscal concluiu que:

98. CONCLUSÕES

98.1. Os registros das linhas 17 (“DACON 6B Revenda ME”) e 19 (“DACON 6B Bens Insumos ME”) do Anexo 1 (aba ANEXO 1) são resultantes da multiplicação das bases de cálculo informadas em DACON pelas alíquotas do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%) e que constaram das linhas 54 e 57 da mesma planilha.

98.2. A revisão do lançamento, segundo o novo conceito de insumo firmado pelo STJ após o lançamento, é obstada pelo disposto no art. 146 do CTN e, mesmo que não fosse, os elementos trazidos pela Impugnante são insuficientes para formar convicção acerca dos elementos que teriam servido de base de cálculo para apuração de créditos de PIS e de COFINS no regime da não cumulatividade.

98.3. A apuração da multa isolada em razão de erros presentes nos arquivos do leiaute do ADE COFIS nº 25/2010 **considerou a totalidade dos erros relativos aos registros que foram carregados no programa de auditoria (Contágil), não apenas os erros relativos a aquisições com direito a crédito de PIS e de COFINS.** Os arquivos carregados não consideraram parte substancial dos erros presentes nos arquivos do ADE COFIS nº 25/2010 apresentados, pois a omissão dos registros 4.3.9 e incompletude dos

registros 4.10.6 não permitiu a identificação individualizada dos registros relativos aos serviços tomados de terceiros.

Na quarta impugnação (I4 - fls. 5.372 a 5.380) referente à última diligência (D3) o sujeito passivo se insurgiu em resumo:

I4.1) entende que novamente a autoridade fiscal não cumpriu com a diligência, não revisou os itens glosados relacionados ao novo conceito de insumo, não apresentou a memória de cálculo com os erros cometidos nos arquivos digitais por estabelecimento, porém apresentou novos valores sobre a base de cálculo da multa isolada e juntou as faturas relacionadas às despesas com hospedagem e viagens.

Relacionou as planilhas por ele apresentadas e juntadas aos autos:

13. Inicialmente, ao contrário do que insistentemente alega o I. Agente Fiscal, a Requerente já trouxe aos autos volumosa documentação comprobatória da origem dos créditos de PIS e COFINS indevidamente glosados nos Autos de Infração, sendo totalmente suficiente para o cumprimento da diligência determinada por essa I. DRJ, dentre elas:

- *Planilhas discriminando a origem de todas as despesas no período a título de insumos e bens adquiridos para revenda no mercado interno passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS (Planilhas compactadas às fls. 1950/1951);*
- *Planilhas discriminando a origem de todas as despesas no período a título de armazenagem e frete passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS (Planilhas compactadas às fls. 1952);*
- *Planilhas discriminando a origem de todas as despesas incorridas no mercado externo no período passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS (Planilhas compactadas às fls. 1953) e notas fiscais por amostragem (fls. 1954/1965)*
- *Planilhas discriminando a origem de todas as despesas incorridas no período a título de depreciação de ativos passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS (Planilhas compactadas às fls. 1966)*
- *Planilha discriminando a origem dos créditos aproveitados em relação às notas fiscais de devolução de créditos de mercadorias CFOPS 1949/2949 (Planilhas compactadas às fls. 3680) e a totalidade dessas notas fiscais de devolução CFOPS 1949/2949 do período (fls. 3126/3679)*
- *Reelaboração de planilha discriminando todos os créditos aproveitados no período de 2008 a 2011 e declarados em DICON (anexa à petição de fls. 3726/3729);*
- *Apresentação de todas as DANFES indicadas pelo I. Agente Fiscal (inclusive colocando as vias originais à disposição - fls. 3730/3732);*

14.2) quanto aos arquivos magnéticos, a autoridade fiscal novamente tenta desviar o foco da discussão, porém entende que os arquivos magnéticos apresentados pelo requerente não continham todos os vícios alegados pelo I. Agente Fiscal e, certamente, não podem ser considerados “inúteis”, pois foram examinados durante a fiscalização e dele extraídas informações que embasaram o lançamento fiscal, e de que os mesmos foram validados no SVA, e ao final reitera sua Impugnação no sentido de que o levantamento fiscal realizado não possui credibilidade, muito mais para justificar imposição de multa tão abusiva e desproporcional, o que, inclusive, foi reconhecido por essa I. DRJ que reconheceu que o I. Agente Fiscal não cumpriu a última diligência já que não trouxe aos autos documentação suficientemente objetiva que comprovasse a base de cálculo sobre a qual foi aplicada a elevada penalidade. Também pleiteia prazo adicional de 30 dias para examinar os novos números apresentados pelo Fisco e prestar seus esclarecimentos.

E ao final concluiu:

VII. CONCLUSÃO

27. Diante do exposto, a Requerente ratifica sua Impugnação e demais manifestações às diligências, pleiteia prazo adicional de 30 dias para se manifestar sobre os novos números apresentados pelo I. Agente Fiscal em relação ao item de arquivo magnético e, na parte remanescente, requer a procedência do seu pedido e consequente cancelamento integral da exigência fiscal decorrente do Auto de Infração.

Este é o relatório. “

O Acórdão nº 14-104.200, proferido na sessão de 14 de janeiro de 2020, pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, julgou parcialmente procedente a impugnação, exonerando em parte o crédito tributário exigido em relação à glosa de créditos das contribuições (infração 01) e às retenções na fonte das contribuições (infração 02), e, ainda, cancelou integralmente o lançamento referente à cobrança da multa isolada por erro em arquivos magnéticos(infração 03).

A decisão da Delegacia de Julgamento foi submetida à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para o reexame necessário mediante Recurso de Ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, e alterações posteriores, c/c Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, requerendo a reforma parcial do acórdão recorrido, sob os seguintes argumentos e pedidos formulados, conforme síntese por ela própria efetuada:

“V. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

229. Diante de todo o exposto, a Recorrente tem como plenamente demonstrado que:

(i) os **Autos de Infração são nulos** tendo em vista a existência de **vícios insanáveis** nos lançamentos, seja em decorrência de comprovados erros na apuração da base de cálculo dos tributos, seja porque o Processo Administrativo não foi devidamente instruído com a documentação comprobatória das alegadas infrações;

(ii) os créditos utilizados pela Recorrente referem-se a despesas essenciais e imprescindíveis para a manutenção de suas atividades e que, portanto, geram direito a crédito de PIS e COFINS, além de terem sido esclarecidas as divergências apontadas pelo I. Agente Fiscal; e

(iii) as deduções de PIS e COFINS realizadas pela Recorrente possuem embasamento legal e as divergências de valores indicadas pelo I. Agente Fiscal foram esclarecidas ao longo do processo administrativo, devendo-se afastar a limitação do direito da Recorrente aos valores equivocados declarados em DIRF por terceiros.

230. Assim sendo, a Recorrente requer seja **DADO PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário, reformando-se **parcialmente** o V. Acórdão recorrido, reconhecendo-se a **nulidade** dos lançamentos ou, subsidiariamente, sua **improcedência**, determinando-se, por conseguinte, o cancelamento integral dos débitos remanescentes objetos dos Autos de Infração em discussão, incluindo principal, multa e juros, com o consequente arquivamento deste processo administrativo.

231. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, o que se admite como mera argumentação, deve-se, ao menos, determinar o cancelamento do montante de **R\$ 286.243,65** (base de tributos), que, conforme próprio V. Acórdão recorrido (fls. 5531/5532), trata-se de cobrança indevida decorrente de erro na fórmula utilizada pelo I. Agente Fiscal para glosa de créditos de PIS e COFINS sobre despesas incorridas em março/2011.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

Os Recursos de Ofício e Voluntário atendem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

RECURSO DE OFÍCIO

- 1. Lançamento relativo à multa regulamentar exigida em razão da apresentação de arquivos digitais com erros (infração 03)**

Valho-me dos fundamentos do acórdão recorrido, os quais adoto como minhas razões de decidir o recurso de ofício quanto ao lançamento relativo à multa regulamentar exigida em razão da apresentação de arquivos digitais com erros (**infração 03**), consoante infração indicada no Auto de Infração que versa especificamente sobre a referida multa (“infração: omissão/erro nos dados fornecidos em meio magnético):

“1.2) NULIDADE DA MULTA ISOLADA REFERENTE AOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS / IN SRF Nº 86/2001 c/c ADE COFINS Nº 25/2010:

Também se observa nas quatro manifestações do sujeito passivo (em resumo tratadas no relatório acima) que ele se insurgiu contra a multa isolada constituída e lançada, alegando por diversas vezes a nulidade do Auto de Infração a ela relacionada, por diversas razões a saber:

- 1) erro na capitulação legal, por ter sido entregues em formato equivocado, nos dizeres da autoridade fiscal, e de que tanto a Cosit (PN Cosit nº 3/2013) como o CARF já se pronunciaram que o erro na capitulação legal levaria ao cancelamento integral da mesma;
- 2) por ser indevida, abusiva e desproporcional, bem como pela ilegalidade da Lei nº 8.218/1991.

Quanto às alegações de ser abusiva, desproporcional e ilegal, entendo que não se enquadrando nas hipóteses de nulidade do art. 59 (retrotranscrito no tópico anterior), não há que ser deferido, e tais argumentos deveriam sê-los tratados pela via judicial, não sendo, portanto, de competência desta Turma de julgamento administrativo.

Como se viu no relatório acima, um dos pedidos reiterados por essa Turma, nas Resoluções emitidas, foi quanto à juntada aos autos (demonstração), por parte da autoridade fiscal, da memória de cálculo dos erros que geraram referida multa isolada, quantificando, linha a linha, um a um, todos os erros, com seus respectivos motivos, valores das operações que em eles incidiram, e estabelecimentos (arquivos) relacionados a eles, conforme citado pela autoridade fiscal em seu TVCF, e cometidos pelo sujeito passivo nos arquivos magnéticos apresentados no formato constante da IN SRF nº 86/2001.

A demonstração de tais erros é de suma importância, pois é simplesmente a prova mais importante do lançamento, qual seja, a demonstração da ocorrência do seu fato gerador, sendo que sua base de cálculo inicial (soma dos valores das operações que contém erros) está a ele relacionado, sobre a qual incidiria a alíquota inicial aplicável (no caso 5%), estando esse seu valor limitado a um outro parâmetro: a 1% do faturamento da pessoa jurídica.

O art. 9º do PAF determina que a autoridade fiscal que efetuar o lançamento deverá instruir o Auto de Infração com os elementos de prova indispensáveis ao

lançamento, que sem sombra de dúvidas é o caso da memória de cálculo dos erros, citada acima.

Portanto, incumbe a autoridade fiscal quantificar, identificar, demonstrar e comprovar os erros cometidos pelo sujeito passivo, e também deve identificar o enquadramento legal aplicado a referida sanção (multa isolada).

Os arquivos foram apresentados por estabelecimento da pessoa jurídica (uma mídia para cada estabelecimento), como se vê no TIF nº 02, emitido pela autoridade fiscal: (...)

Não há dúvidas de que na intimação acima a autoridade fiscal **não limitou** as informações ao que não constasse nos arquivos do SPED EFD ICMS/IPI, **que já tinham sido apresentados pela maioria dos estabelecimentos do sujeito passivo**, em data muito anterior (**o que por si só já denota haver pedido em duplicidade de informações**), fato que foi por nós relatado em Resolução.

A autoridade fiscal em seu TVCF informa apenas discriminadamente por tipo de erro, mas de forma englobada, os valores das operações com erros cometidos pelo sujeito passivo na apresentação de tais arquivos, sem relacionar os estabelecimentos que as cometeram e sua individualização:

2. Montante dos registros sem CFOP: R\$ 461.352.609,10 / 3. Montante de registros com CFOP inválido (X999 ou X888 ou 1157) R\$ 495.961.042,18 / 4. Montante com CFOP válido e sem CST R\$ 39.785.517,48 / 5. Montante com CFOP válido e com CST errado (CST 99) R\$ 1.135.841.346,54

A autoridade fiscal descreveu mais minuciosamente os erros nas Informações Fiscais (D1, D2 e D3) relacionadas às Resoluções, mas não os quantifica detalhadamente nos mesmos valores apurados no lançamento, muito pelo contrário, ele nunca chegou a memória de cálculo citada no TVCF (acima).

A título de explicação, quando relatei a terceira Resolução, me pareceu que a autoridade fiscal havia incluído novos erros, e os valores foram por isso aumentados (vide nota de rodapé relacionada ao item 12.7 do relatório e item "d" da terceira Resolução), nos seus novos cálculos na tentativa de se chegar a memória de cálculo dos autos, por esse motivo imaginei que ele havia incluído nesses novos cálculos as operações de saída com tais erros (e nos cálculos do TVCF apenas os de entrada), fato por ele afastado, dessa forma, os cálculos da sua terceira informação fiscal, que só se referem a operações de entrada, devem ser descartados. Mas isso apenas me faz pensar porque para a multa ele teria incluído erros não auditados!

Essas resoluções tiveram o propósito de quantificar e discriminar os erros cometidos, por estabelecimento e tipo nos valores e discriminações tratados pela autoridade fiscal em seu TVCF, e excluir dos mesmos os dados que já constavam nas EFDs, apresentadas pela maioria dos estabelecimentos do sujeito passivo, isso na possibilidade de correção dos seus valores, o que pelas Informações Fiscais se mostrou infrutífero e impossível.

Porém, mantenho o entendimento por mim esposado nas resoluções anteriores, em relação à dispensa de apresentação (em duplicidade) dos arquivos da IN SRF nº 86/2001 das mesmas informações que já se encontravam nos arquivos do SPED EFD ICMS/IPI da maioria de seus estabelecimentos, e que se a multa pudesse ser mantida, deveria ser corrigida sua base de cálculo para apenas aqueles erros das operações que não se encontravam nos arquivos do SPED EFD ICMS/IPI.

A autoridade fiscal assim se pronunciou no TVCF:

*Importante observar que parte considerável das informações a serem entregues no formato previsto pelo ADE COFIS nº 25/2010 já havia sido disponibilizada para a autoridade tributária através da apresentação do SPED-EFD pelos estabelecimentos a ele obrigados (o que representava quase a totalidade das filiais da ITAUTEC), no entanto, nem mesmo as informações disponíveis no SPED-EFD puderam ser confirmadas através dos arquivos digitais apresentados. **Obviamente os arquivos do SPED-EFD não substituem os arquivos do ADE COFIS nº 25/2010, pois o SPED-EFD é um arquivo elaborado para fins de apuração do ICMS e do IPI, não contendo informações relevantes para fins de apuração dos créditos de PIS e de COFINS, como é o caso do código de situação tributária (CST), que juntamente com o CFOP, informam sobre os bens adquiridos como insumos que dão direito a crédito, portanto, a apresentação dos arquivos digitais no formato do ADE COFIS nº 25/2010 é muito importante para a auditoria fiscal.***

Como se vê acima esse é um entendimento pessoal da autoridade fiscal, que reconheço ter coerência, mas o entendimento da RFB é outro.

A Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, conforme abaixo, com grifos e destaques meus:

“Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. [...]

Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Art. 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2º. [...]

§ 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

A Cofis emitiu o ADE nº 25/2010 (que trata da forma de apresentação das informações, os arquivos que devem compô-la, que vale como modelo para auditorias, fiscalizações ou pedidos de ressarcimento ou compensações), e nele consta o seguinte, com grifos e destaques meus:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COFIS Nº 25, DE 07 DE JUNHO DE 2010 (Publicado(a) no DOU de 09/06/2010, seção 1, página 23)

Altera o anexo único do Ato Declaratório Executivo Cofis Nº15, de 23 de outubro de 2001.

*O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 290 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 04 de março de 2009, **e tendo em vista o disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001**, declara:*

Art. 1º O Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis Nº 15, de 23 de outubro de 2001, passará a vigorar com a nova redação constante no Anexo Único deste Ato.

E no citado Anexo único constou o seguinte:

Anexo Único [...]

1.4 Dispensa da Entrega

Não serão exigidos arquivos digitais de registros contábeis e fiscais na forma deste ato aos contribuintes que estão obrigados à transmissão ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), ou que transmitiram facultativamente, apenas em relação às mesmas informações que comprovadamente foram entregues ao Sped.

Assim, em que pese o entendimento da autoridade fiscal de que os arquivos do SPED EFD ICMS/IPI não substituem os arquivos do ADE Cofis nº 25, de ser muito importante o CST, a RFB tem outro entendimento, e expressamente proibitivo: **NÃO PERMITE QUE SEJAM EXIGIDOS**. Aliás, até a autoridade fiscal pode fazê-lo em outro formato, como de fato o fez ao pedir arquivos em formatos outros, conforme Termo de Início de Fiscalização (sequer pediu que se informasse os CSTs, não eram importantes naquele momento?) e TIF nº 03. Todos sabemos que os arquivos da EFD ICMS/IPI não possuem informações de CST do PIS/Cofins, porém o órgão máximo da Fiscalização da RFB emitiu o ADE Cofis 25 com essa norma negativa, dessa forma, é evidente que a falta dessa informação não pode ser o único motivo para se pedir os arquivos no formato do citado ADE).

Em que pese não ser motivo de nulidade, como já dito acima, a autoridade fiscal intimou o requerente a apresentar uma memória de cálculo (MC), em formato qualquer a critério do sujeito passivo, no Termo de Início (já informando que vai baixar os arquivos do SPED EFD ICMS/IPI, que já é outra memória de cálculo), recebê-la em parte (janeiro e fevereiro) sem críticas, aguardar recebê-las por completo (janeiro a dezembro) e emitir um Termo de Intimação lavrado no mesmo dia do recebimento dessa MC completa para pedir outra memória de cálculo em formato da IN SRF nº 86/2001, aguardar se passarem mais de doze (12) meses da entrega desses arquivos da IN para informar ao sujeito passivo que esses arquivos estavam imprestáveis e pedir em outro formato (TIF nº 03), e tendo ainda se utilizado desses últimos arquivos e dos arquivos do SPED (em especial da EFD ICMS/IPI) para analisar os créditos, conceder aproximadamente 91,15 % de todos os créditos que constam nos Dacons do sujeito passivo. Ao final, essa auditoria tem apenas três termos de intimação relacionados ao PIS e a Cofins, cada um com uma memória de cálculo.

Pelo já exposto até aqui, vislumbro a hipótese de cancelamento do Auto de Infração da multa isolada por cerceamento do direito de defesa, pois não está demonstrado nos autos qual é a individualidade de tais erros (fatos geradores), e não é possível, portanto, saber de fato quais erros geraram a multa lançada, e não tenho convicção de que sua quantificação esteja correta.

Se não bastasse isso, o sujeito passivo ainda informa que há erro na capitulação legal da infração:

Referida multa aplicada foi a prevista no inciso II do art. 12, c/c art. 11, da Lei nº 8.218/91, a saber, com grifos e destaques meus:

Art.11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)(Vide Mpv nº 303, de 2006) [...]

§3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;(Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II- multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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) [...]

Veja que existem duas capitulações legais no art. 12:

- 1) uma é quando o sujeito passivo **não apresenta os arquivos na forma que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos** (inciso I), e essa forma de apresentação dos registros e arquivos é a contida no ADE Cofins nº 15/2010, e isso geraria problemas na validação dos mesmos pelo SVA;
- 2) a outra é a que a autoridade fiscal optou por enquadrar, qual seja, prestar informações incorretas ou omiti-las nos arquivos, **ou seja, os erros são internos aos arquivos, e isso não geraria problemas de validação pelo SVA nos mesmos.**

O sujeito passivo alega ainda que o erro na capitulação legal das multas da Lei nº 8.218/1991 resultaria em cancelamento integral da mesma e que esse foi o entendimento manifestado pela própria RFB no Parecer Normativo nº 3/2013 e também em decisão do CARF acostada, com grifos e destaques meus:

PN Cosit nº 03/2013:

"4.7. Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei na 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei na 8.218, de 1991" [...]

CARF:

148. Ressalte-se que, em precedente muito semelhante ao caso discutido nestes autos, o E. CARF já entendeu que o erro na capitulação das multas da Lei no 8.218/91 resulta no seu cancelamento integral:

"MULTA REGULAMENTAR - ART. 12, II, DA LEI 8.218/91 Se a infração foi a informação de campos essenciais dos arquivos da tabela do item 4.3.1 do ADE Cofis 15/01 (Notas Fiscais de Emissão Própria) fora do padrão estabelecido, a multa aplicável seria a do art. 12, I, da Lei 8.218/91, e não a do art. 12, II, dessa lei: o primeiro prevê sanção por não se atender à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; o último por omissão ou prestação incorreta de informações solicitadas. Vício substancial que acoima o lançamento de nulidade." (CARF. Acórdão 1103- 000.959. 3a Turma, 1a Câmara da 1ª Seção. DJ: 6.11.2013 - não destacado no original)

Trechos do Voto "A multa do inciso II do art. 12 da Lei 8.218/91 foi infligida à contribuinte, em face dos arquivos relativos à tabela do item 4.3.1 do ADE Cofis 15/01 (Notas Fiscais de Emissão Própria), para os quais há campos que teriam sido informados **fora do padrão estabelecido pelo referido ADE Cofis.**

(...)

O vício substancial que acoima o lançamento é inescusável.

Se a infração foi a informação de campos essenciais dos arquivos da tabela do item 4.3.1 do ADE Cofis 15/01 (Notas Fiscais de Emissão Própria) fora do padrão estabelecido, a multa aplicável seria a do art. 12, I, da Lei 8.218/91, e não a do art. 12, II, dessa lei: o primeiro prevê sanção por não se atender à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; o último por omissão ou prestação incorreta de informações solicitadas: (...).

Também por aí resulta inquinado de nulidade por vício substancial o lançamento na parte da multa do art. 12, II, da Lei 8.218/91."

Pede, portanto, o cancelamento do Auto de Infração lavrado para exigir a multa isolada do artigo 12, inciso II da Lei no 8.218/91 em razão do seu erro de capitulação ou, ao menos, deve-se reduzir a penalidade aplicada, adequando-a.

Por oportuno, a autoridade fiscal, na terceira Informação Fiscal (D3 - fls.5.327 a 5.328), esclareceu o seguinte, com grifos e destaques meus:

64. Ao realizar primeira diligência, os arquivos do ADE COFIS foram recarregados no programa de auditoria (CONTÁGIL) e foi feita nova apuração. **Aqui cabe um relevante comentário acerca dos arquivos apresentados pelo contribuinte em agosto de 2014: conforme tabela abaixo, o sujeito passivo, em relação a diversos de seus estabelecimentos, apresentou o arquivo 4.3.8 - Arquivo Mestre de Notas Fiscais de Serviço Emitidas por Terceiros, contudo, deixou de apresentar o detalhamento desse arquivo (no caso, o 4.3.9 - Arquivo de Itens de Notas Fiscais de Serviço Emitidas por Terceiros). Muito embora não tenha apresentado o arquivo de itens, apresentou o COMPLEMENTO desse arquivo (4.10.6 -**

Arquivo complementar de registro de entrada de serviços, não sujeitos ao ICMS), cujas informações são vinculadas por itens do documento fiscal.

Fl. 5327

	Mestre	Itens	Mestre	Itens	Mestre	Itens	Mestre	Itens	Complementar os arquivos				
Estabelecimento	4.3.1	4.3.2	4.3.3	4.3.4	4.3.5	4.3.6	4.3.8	4.3.9	4.10.1	4.10.2	4.10.4	4.10.5	4.10.6
545260820001-31	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO
545260820004-84	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
545260820005-65	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM
545260820006-46	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM
545260820022-66	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
545260820024-28	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820025-09	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820028-51	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820032-38	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820040-48	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820048-03	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820058-77	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
545260820066-87	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM

Fl. 5328

	Mestre	Itens	Mestre	Itens	Mestre	Itens	Mestre	Itens	Complementar os arquivos				
Estabelecimento	4.3.1	4.3.2	4.3.3	4.3.4	4.3.5	4.3.6	4.3.8	4.3.9	4.10.1	4.10.2	4.10.4	4.10.5	4.10.6
545260820067-68	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO
545260820068-49	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820069-20	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
545260820070-63	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
545260820071-44	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820072-25	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820073-06	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820074-97	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820075-78	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820076-59	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820077-30	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820078-10	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820079-00	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820080-35	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820081-16	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820082-05	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820083-88	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820084-69	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820085-40	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820086-20	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM*	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820087-01	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO
545260820088-92	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO
545260820089-73	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM
545260820090-07	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
545260820091-98	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM
545260820094-30	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM

*Arquivo nomeado como 4.3.8, porém, com leiaute de outro arquivo (arquivo de itens)

65. Apenas em razão dos erros apontados acima, a leitura dos registros relativos a aquisições de serviços de terceiros tornou-se inutilizável. Ao fazer a validação dos arquivos no SVA, percebe-se claramente que, não havendo o arquivo 4.3.9, o programa sequer habilita a possibilidade de escolher seu complemento (arquivo 4.10.6) – ver anexo a essa Informação Fiscal. Assim, os arquivos passados pelo SVA não consideram tais registros.

66. Por outro lado, o programa de auditoria Contágil, que também é capaz de ler e identificar cada um dos leiautes ADE COFIS 25/2010, verificando a inexistência do arquivo 4.3.9, interpreta os arquivos 4.3.8 e 4.10.2 como redundantes.

67. Desse modo, ao trabalhar com os arquivos passados pelo SVA, ignoram-se as informações dos arquivos 4.3.8 (pois o SVA gera um arquivo de validação que contém os dados dos arquivos reconhecidos por ele - esse arquivo é carregado no programa de auditoria). Trabalhando com os arquivos originais, os dados são insuficientes e mesmo que não fossem, os arquivos 4.10.2 incidem nos mesmos problemas que resultaram na lavratura da multa por apresentação de informações incorretas nos arquivos ao ADE COFIS, ou seja, todos os registros correspondem a operações com CST PIS e CST COFINS 99.

No meu entender, só pelo exposto acima, ficaria evidenciado, pela própria autoridade fiscal, que realmente o enquadramento legal apropriado para o caso é mesmo o inciso I do art. 12, pois é o caso de erro na forma de apresentação dos arquivos (diversos estabelecimentos deixaram de apresentar vários arquivos, que se relacionam a todos os arquivos que foram pedidos, veja na tabela acima os estabelecimentos/arquivos com a palavra “não), porém a Autoridade Fiscal destacou a falta do arquivo 4.3.9, Arquivo de Itens de Notas Fiscais de Serviço Emitidas por terceiros).

No meu entender, os arquivos não foram validados pelo SVA simplesmente porque não obedecem à forma de sua apresentação, como dito pela própria Autoridade Fiscal, fl. 3.073 e 3.074 dos autos:

*Quanto à última pergunta formulada, questionando sobre a validação dos arquivos apresentados pelo sujeito passivo pelo SVA, **cumprе notar que os arquivos SVA juntados aos autos são resultado de uma tentativa da fiscalização de identificar e corrigir os problemas contidos nos arquivos** (tanto é assim que as datas de validação, como se pode ver nas propriedades dos arquivos, ocorreram muito depois – outubro de 2015 – do momento que o sujeito passivo entregou os arquivos para a fiscalização – agosto de 2015), **contudo, tratou-se de tentativa frustrada, pois, nas diversas validações, os arquivos gerados continuaram apresentando as mesmas inconsistências***

Desse modo, os arquivos gerados pelo SVA não puderam ser utilizados na auditoria fiscal.

Entendo, que é pelos erros na forma, que foram gerados essa quantidade absurda de erros internos e uma base de cálculo também absurda, que de qualquer forma que se calcule incidirá sempre no limitador de 1%, assim por este fato também referido Auto de Infração da multa isolada deveria ser anulado. Além disso, mantenho meu entendimento esposado nas Resoluções, de que havendo arquivos do SPED EFD ICMS/IPI para a maioria dos estabelecimentos,

quanto a estes não cabia intimação para solicitá-lo no formato do ADE, por expresso impedimento normativo da RFB.

Porém, esse arquivo 4.3.9 não consta do TIF nº 02, transcrito acima neste mesmo tópico, ou seja, **a própria autoridade fiscal ao não intimar o sujeito passivo a apresentá-lo também causou, a meu ver, os erros que geraram a referida multa isolada**, portanto, sem mais delongas, entendo que a multa isolada lavrada nos termos do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 em relação aos erros nos arquivos da IN SRF nº 86/2001 c/c ADE Cofins nº 25/2010 deve ser mesmo anulada, agora, entretanto, também por outro motivo (terceiro motivo), pela falta de intimação por parte da autoridade fiscal para que o sujeito passivo apresentasse o arquivo 4.3.9 **que a referida autoridade entendeu ser essencial**, fato esse que só veio a meu conhecimento nos autos com a Informação Fiscal (D3), em atendimento a Resolução emanada por esta Turma.

Com base nestes fundamentos, nego provimento ao Recurso de Ofício no tocante ao lançamento relativo à multa regulamentar exigida em razão da apresentação de arquivos digitais, consoante infração indicada no Auto de Infração que versa especificamente sobre a referida multa (“infração: omissão/erro nos dados fornecidos em meio magnético), mantendo os termos do acórdão recorrido, tendo em vista a nulidade deste lançamento.

2. Exoneração parcial do crédito tributário em exigido em relação às glosas de créditos da contribuição (infração 01)

Também são submetidas, em Recurso de Ofício, à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as exonerações parciais do crédito tributário exigido: (i) em relação às glosas de créditos da contribuição (infração 01) e (ii) às retenções na fonte das contribuições (infração 02).

No tocante à exoneração parcial do crédito tributário em exigido em relação às glosas de créditos da contribuição (infração 01), cumpre destacar que o fundamento utilizado pelo acórdão recorrido foi a identificação de erro na apuração dos tributos glosados pela fiscalização, o que teria gerado uma cobrança indevida de PIS e COFINS, conforme trechos abaixo reproduzidos:

“A título de esclarecimento, nos autos constam o Anexo 1, fl. 1117, abaixo reproduzido com indicações efetuadas por mim, que conteria os valores mensais e totais das bases de cálculos e dos créditos peticionados pelo sujeito passivo (MC / Dacons), apurados pela autoridade fiscal (cruzamento de dados de outras escriturações e informações apresentadas pelo próprio sujeito passivo) e dos glosados relacionados à infração 1 (vide relatório acima), que tratam apenas das glosas de créditos, que contém quatro (04) quadros (identificados) a saber: 1) o primeiro a Memória de Cálculo - MC (pedida no TInf.); 2) no segundo os valores constantes dos Dacon (A); 3) no terceiro os valores apurados pela autoridade fiscal (B) de diversas bases (ECD/EFD ICMS/IPI, DCTF, NFe, planilha SV insumos9 etc); e 4) no quarto as diferenças (C = Dif.) entre segundo quadro x terceiro

ACÓRDÃO 3102-002.740 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10314.728282/2015-18

quadro, ou seja, entre os valores dos Dacons (A) versus os apurados pela autoridade fiscal (B):

ITAUCC

Ministério da Fazenda
Secretaria da Receita Federal do Brasil

ANEXO 1 ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal 001 - Apuração da Base de Cálculo dos Créditos do PIS e do COFINS

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
MC Bens Revenda	3.710.221,23	7.096.070,63	5.274.829,15	6.856.070,56	8.169.663,65	9.918.481,42	10.138.708,92	10.656.804,10	5.591.785,70	6.899.439,58	5.910.724,19	6.698.238,19
MC Bens Insumos	13.656.379,79	20.513.829,46	25.234.054,65	18.399.428,42	29.616.052,82	21.497.996,84	23.017.315,47	24.256.219,49	26.236.196,63	25.619.099,76	20.966.721,84	27.130.392,69
MC Sv Insumos	4.967.796,79	3.915.613,71	5.388.772,28	2.064.671,35	6.378.442,86	5.217.921,78	5.604.807,46	6.002.213,24	6.562.011,25	5.660.709,40	6.217.958,13	6.509.764,68
MC Energia Elétr	247.721,42	58.183,55	384.862,86	200.064,85	370.594,40	281.043,73	86.818,81	205.265,97	222.867,22	229.600,22	286.302,81	286.302,81
MC Aluguel Préd	253.826,70	239.098,42	305.799,98	148.849,30	277.265,56	22.500,53	265.942,97	67.376,95	286.778,73	298.131,73	0,00	0,00
MC Aluguel Máq	66.869,93	71.876,76	54.881,25	8.814,40	307.764,76	280.061,13	109.601,15	305.309,77	70.265,40	18.438,11	442.358,31	3.922.479,20
MC Armaiz/Prete	2.357.881,31	1.992.795,90	1.611.746,35	1.538.087,61	1.564.492,82	1.993.341,71	2.127.481,57	1.431.577,22	1.338.805,07	1.537.860,04	2.149.387,72	2.149.387,72
MC Depreciação	1.725.093,13	1.728.284,24	1.828.312,73	1.867.589,09	1.942.147,27	1.768.715,15	1.750.428,48	1.741.446,06	1.704.594,54	1.715.911,51	1.647.895,15	1.734.300,51
MC Deval Venda	3.079.436,00	1.712.940,33	2.335.752,00	2.786.713,00	1.748.521,00	2.253.900,00	3.517.821,55	1.671.202,00	4.433.795,00	5.598.132,00	11.018,82	3.995,44
MC Outras Op de crédito	0,00	4.070,25	1.810,52	11.913,94	680,00	44.209,52	65.228,82	1.281,31	6.149,50	0,00	0,00	0,00
MC TOTAL	30.056.376,41	37.129.763,27	42.130.810,57	34.145.983,52	95.975.174,24	43.275.661,81	46.254.250,20	46.547.986,91	45.666.207,29	43.354.870,88	45.206.993,71	45.284.847,82
Crédito PIS	495.930,21	612.641,00	604.828,79	563.408,73	652.990,17	714.046,42	761.546,21	768.041,70	751.802,42	880.155,17	785.911,49	747.191,39
Crédito COFINS	2.284.384,61	2.821.062,01	3.200.422,12	2.195.694,75	3.007.713,24	3.288.956,30	3.507.723,40	3.517.641,01	3.470.611,75	4.054.970,19	3.435.731,52	3.441.633,03
DACON 6B Revenda ME	3.710.221,23	7.096.070,63	5.274.829,15	6.856.070,56	8.169.663,65	9.918.481,42	10.138.708,92	10.656.804,10	5.591.785,70	6.899.439,58	5.910.724,19	6.698.238,19
DACON 6B Revenda ME	4.462.716,20	4.930.582,00	6.593.688,08	6.004.086,40	4.340.680,58	9.451.662,44	7.826.064,20	5.576.227,45	11.665.170,46	6.758.956,15	22.120.812,32	7.618.157,94
DACON 6B Bens Insumos ME	13.656.379,79	20.513.829,46	25.234.054,65	18.399.428,42	29.616.052,82	21.497.996,84	23.017.315,47	24.256.219,49	26.236.196,63	25.619.099,76	20.966.721,84	27.130.392,69
DACON 6B Sv Insumos ME	39.946.386,27	43.897.362,55	49.302.599,15	37.760.973,87	53.949.420,19	33.339.633,61	48.289.587,93	50.817.984,08	50.213.494,25	32.678.936,78	33.612.013,61	426.188.620,15
DACON 6B Sv Insumos ME	4.967.796,79	3.915.613,71	5.388.772,28	2.064.671,35	6.378.442,86	5.217.921,78	5.604.807,46	6.002.213,24	6.562.011,25	5.660.709,40	6.217.958,13	6.509.764,68
DACON 6B Sv Insumos ME	778.211,42	1.063.800,00	1.883.672,24	1.836.239,39	179.493,84	1.762.887,27	579.562,42	150.823,81	400.806,46	454.817,57	1.388.295,15	295.321,46
DACON 6B Energia Elétr	253.826,70	239.098,42	305.799,98	148.849,30	277.265,56	22.500,53	265.942,97	67.376,95	286.778,73	298.131,73	0,00	0,00
DACON 6B Aluguel Préd	66.869,93	71.876,76	54.881,25	8.814,40	307.764,76	280.061,13	109.601,15	305.309,77	70.265,40	18.438,11	442.358,31	3.922.479,20
DACON 6B Aluguel Máq	2.357.881,31	1.992.795,90	1.611.746,35	1.538.087,61	1.564.492,82	1.993.341,71	2.127.481,57	1.431.577,22	1.338.805,07	1.537.860,04	2.149.387,72	2.149.387,72
DACON 6B Depreciação	1.725.093,13	1.728.284,24	1.828.312,73	1.867.589,09	1.942.147,27	1.768.715,15	1.750.428,48	1.741.446,06	1.704.594,54	1.715.911,51	1.647.895,15	1.734.300,51
DACON 6B Deval Venda	3.079.436,00	1.712.940,33	2.335.752,00	2.786.713,00	1.748.521,00	2.253.900,00	3.517.821,55	1.671.202,00	4.433.795,00	5.598.132,00	11.018,82	3.995,44
DACON 6B Outras Op de crédito	0,00	4.070,25	1.810,52	11.913,94	680,00	44.209,52	65.228,82	1.281,31	6.149,50	0,00	0,00	0,00
DACON TOTAL	55.243.689,93	60.511.559,93	66.450.262,10	67.638.278,66	88.856.322,73	88.889.612,11	87.729.439,63	100.564.979,55	95.990.988,49	90.490.539,35	91.164.459,16	75.205.554,34
Crédito PIS	911.520,89	1.419.354,89	1.586.706,30	1.106.133,25	1.350.530,32	1.466.678,40	1.447.535,75	1.659.322,89	1.583.836,46	1.641.939,89	1.504.031,15	1.208.884,23
Crédito COFINS	4.175.018,41	6.517.157,40	7.289.860,47	5.075.281,28	6.021.106,16	6.737.161,74	6.644.124,56	7.621.273,08	7.291.860,65	7.541.719,40	6.913.949,06	6.913.949,06
DIFERENÇA	3.633.281,36	6.761.540,66	4.993.838,56	6.561.792,57	7.884.857,12	6.624.554,49	9.784.450,46	10.157.683,63	8.895.439,58	6.708.124,04	6.708.124,04	6.708.124,04
DIFERENÇA	2.782.620,52	3.027.245,67	3.731.704,61	3.499.330,13	2.555.299,89	5.778.695,15	4.793.137,47	3.300.404,61	4.207.095,05	4.755.995,49	7.435.148,22	84.077.098,13
DIFERENÇA	13.656.379,79	20.513.829,46	25.234.054,65	18.399.428,42	29.616.052,82	21.497.996,84	23.017.315,47	24.256.219,49	26.236.196,63	25.619.099,76	20.966.721,84	27.130.392,69
DIFERENÇA	36.624.491,71	35.098.441,95	39.631.603,04	35.944.902,92	29.881.670,98	23.226.790,71	27.226.790,71	37.901.256,04	31.122.815,13	33.366.508,25	27.042.646,07	34.730.746,24
DIFERENÇA	1.125.011,22	826.296,14	1.258.349,34	1.094.693,10	1.537.540,04	973.214,62	1.249.316,37	1.385.141,34	1.378.155,34	2.534.594,92	2.147.348,24	16.756.467,40
DIFERENÇA	77.821,94	1.063.800,00	1.883.672,24	1.836.239,39	179.493,84	1.762.887,27	579.562,42	150.823,81	400.806,46	454.817,57	1.388.295,15	295.321,46
DIFERENÇA	253.826,70	239.098,42	305.799,98	148.849,30	277.265,56	22.500,53	265.942,97	67.376,95	286.778,73	298.131,73	0,00	0,00
DIFERENÇA	66.869,93	71.876,76	54.881,25	8.814,40	307.764,76	280.061,13	109.601,15	305.309,77	70.265,40	18.438,11	442.358,31	3.922.479,20
DIFERENÇA	2.357.881,31	1.992.795,90	1.611.746,35	1.538.087,61	1.564.492,82	1.993.341,71	2.127.481,57	1.431.577,22	1.338.805,07	1.537.860,04	2.149.387,72	2.149.387,72
DIFERENÇA	1.725.093,13	1.728.284,24	1.828.312,73	1.867.589,09	1.942.147,27	1.768.715,15	1.750.428,48	1.741.446,06	1.704.594,54	1.715.911,51	1.647.895,15	1.734.300,51
DIFERENÇA	3.079.436,00	1.712.940,33	2.335.752,00	2.786.713,00	1.748.521,00	2.253.900,00	3.517.821,55	1.671.202,00	4.433.795,00	5.598.132,00	11.018,82	3.995,44
DIFERENÇA	0,00	4.070,25	1.810,52	11.913,94	680,00	44.209,52	65.228,82	1.281,31	6.149,50	0,00	0,00	0,00
DIFERENÇA	55.243.689,93	60.511.559,93	66.450.262,10	67.638.278,66	88.856.322,73	88.889.612,11	87.729.439,63	100.564.979,55	95.990.988,49	90.490.539,35	91.164.459,16	75.205.554,34
DIFERENÇA	911.520,89	1.419.354,89	1.586.706,30	1.106.133,25	1.350.530,32	1.466.678,40	1.447.535,75	1.659.322,89	1.583.836,46	1.641.939,89	1.504.031,15	1.208.884,23
DIFERENÇA	4.175.018,41	6.517.157,40	7.289.860,47	5.075.281,28	6.021.106,16	6.737.161,74	6.644.124,56	7.621.273,08	7.291.860,65	7.541.719,40	6.913.949,06	6.913.949,06
DIFERENÇA	3.633.281,36	6.761.540,66	4.993.838,56	6.561.792,57	7.884.857,12	6.624.554,49	9.784.450,46	10.157.683,63	8.895.439,58	6.708.124,04	6.708.124,04	6.708.124,04
DIFERENÇA	2.782.620,52	3.027.245,67	3.731.704,61	3.499.330,13	2.555.299,89	5.778.695,15	4.793.137,47	3.300.404,61	4.207.095,05	4.755.995,49	7.435.148,22	84.077.098,13
DIFERENÇA	13.656.379,79	20.513.829,46	25.234.054,65	18.399.428,42	29.616.052,82	21.497.996,84	23.017.315,47	24.256.219,49	26.236.196,63	25.619.099,76	20.966.721,84	27.130.392,69
DIFERENÇA	36.624.491,71	35.098.441,95	39.631.603,04	35.944.902,92	29.881.670,98	23.226.790,71	27.226.790,71	37.901.256,04	31.122.815,13	33.366.508,25	27.042.646,07	34.730.746,24
DIFERENÇA	1.125.011,22	826.296,14	1.258.349,34	1.094.693,10	1.537.540,04	973.214,62	1.249.316,37	1.385.141,34	1.378.155,34	2.534.594,92	2.147.348,24	16.756.467,40
DIFERENÇA	77.821,94	1.063.800,00	1.883.672,24	1.836.239,39	179.493,84	1.762.887,27	579.562,42	150.823,81	400.806,46	454.817,57	1.388.295,15	295.321,46
DIFERENÇA	253.826,70	239.098,42	305.799,98	148.849,30	277.265,56	22.500,53	265.942,97	67.376,95	286.778,73	298.131,73	0,00	0,00
DIFERENÇA	66.869,93	71.876,76	54.881,25	8.814,40	307.764,76	280.061,13	109.601,15	305.309,77	70.265,40	18.438,11	442.358,31	3.922.479,20
DIFERENÇA	2.357.881,31	1.992.795,90	1.611.746,35	1.538.087,61	1.564.492,82	1.993.341,71	2.127.481,57	1.431.577,22	1.338.805,07	1.537.860,04	2.149.387,72	2.149.387,72
DIFERENÇA	1.725.093,13	1.728.284,24	1.828.312,73	1.867.589,09	1.942.147,27	1.768.715,15	1.750.428,48	1.741.446,06	1.704.594,54	1.715.911,51	1.647.895,15	1.734.300,51
DIFERENÇA	3.079.436,00	1.712.940,33	2.335.752,00	2.786.713,00	1.748.521,00	2.253.900,00	3.517.821,55	1.671.202,00	4.433.795,00	5.598.132,00	11.018,82	3.995,44</

em que consta os seguintes valores na fórmula utilizada pela autoridade fiscal "**=1115979,93+478557,81+289135**", entretanto, o valor correto do último item seria **2891,35**, e que gerou um valor indevido a maior de **R\$ 286.243,65** (conforme dados extraídos do respectivo Dacon), fato que será por mim corrigido.

A seguir junto tabela que demonstra quais são as bases de cálculos na realidade (verdade material) glosadas pela autoridade fiscal, e que geraram de fato os lançamentos constantes da infração 01 tratada no relatório acima (essa tabela é similar à "tabela 01" que constou da terceira Resolução - fl. 5.183, com a correção citada do mês de março):

Descrição / MÊS	Jan/11	Fev/11	Mar/11	Abr/11	Mai/11	Jun/11	Jul/11	Ago/11	Sep/11	Out/11	Nov/11	Dez/11	Total	% glosa
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Renda MI	-76.949,87	-134.526,57	-280.990,59	-292.277,39	-324.806,53	-291.526,93	-354.258,46	-409.110,73	-208.187,74	0,00	-154.913,35	0,00	-2.857.948,96	3,20%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6B Renda ME	0,00	0,00	-2.590.496,91	-3.558.077,57	14.331,35	-279.177,58	0,00	-502.475,13	-3.196.424,84	-70.572,72	-661.463,62	-109.431,95	-7.853.702,89	1,00%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Bens Imoveis MI	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-95.738,68	0,00	0,00	-95.738,68	0,00%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6B Bens Imoveis ME	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Sr Imoveis MI	-3.863.905,68	-3.109.117,59	-4.129.422,84	-5.173.979,25	-4.860.902,82	-4.244.707,35	-3.805.581,09	-4.637.075,48	-5.181.825,91	-4.414.923,09	-3.682.463,21	-4.763.398,44	-47.867.524,46	74,05%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6B Sr Imoveis ME	-4.197,16	-1.249,09	-152.450,30	-1.113.546,86	-4.105,46	-1.282.945,62	-58.784,24	-51.067,26	-16.746,05	-439.789,60	-11.470,91	-180.634,54	-3.294.917,71	33,68%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Energia Elétrica	-26.989,94	-5.327,58	0,00	-17.268,96	-5.336,98	0,00	-24.156,15	-24.982,21	0,00	-21.018,24	-4.724,74	-31.810,43	-172.237,29	5,55%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Aluguel Pred	-14.950,45	0,00	0,00	0,00	0,00	257.566,40	0,00	257.892,82	0,00	0,00	325.062,78	321.848,08	1.967.009,91	1,84%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Aluguel Mês	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	257.566,40	-0,00	257.892,82	0,00	0,00	325.062,78	321.848,08	-1.541.852,63	-
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Arrendatário	-176.811,29	-405.084,62	-279.310,06	-259.048,24	-133.417,20	-219.659,91	-122.335,05	-114.888,87	-242.249,56	-381.919,67	-140.236,75	0,00	-2.766.961,52	12,73%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Depreciação	-917.122,99	-844.212,00	-848.851,40	-846.807,24	-889.919,20	-797.348,21	-874.682,11	-778.011,07	-714.434,20	-696.325,92	-693.789,66	-913.366,48	-9.463.313,50	46,89%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Deved Venda	-2.890.801,91	-1.269.982,19	-1.259.667,23	-733.563,31	-946.308,65	-1.996.822,62	-2.962.578,18	-436.083,77	-3.087.922,05	-792.334,19	0,00	0,00	-16.574.064,10	68,93%
DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON 6A Outras Op e/ou	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
6 - DRE - APURAÇÃO FISCAL X DACON TOTAL	-8.018.728,19	-5.969.758,24	-9.635.953,43	-10.524.569,22	-6.890.419,11	-8.112.607,81	-6.402.855,90	-7.344.679,52	-21.649.820,58	-6.913.815,10	-5.658.980,45	-1.997.523,20	-60.990.272,99	-8,80%

Portanto, antes de qualquer correção (reversão) de valores de glosas de créditos a serem concedidos por mim neste voto, **esclareço que de fato a autoridade fiscal efetuou a glosa de créditos cujas base de cálculos somam no ano apenas R\$90.900.272,99**(ou seja, em percentual **uma glosa de apenas 8,86%** do montante de créditos constantes dos Dacons no ano de 2011), e não os R\$ 204.171.229,51 que constaram no anexo 1, dessa forma esclareço que as glosas apuradas pela autoridade fiscal não são tão relevantes em termos percentuais.

(...)

Já quanto ao item "1.7 Encargos de Depreciação" foi necessárias algumas correções, que se deram através das Diligências, D1 e D2, sendo que no TVCF a autoridade fiscal assim pontuou, com grifos e destaques meus:

(...)

Porém, para fins de esclarecimentos, pediu-se na R1 (primeira Resolução) que a autoridade fiscal informasse como extraiu determinados valores que constam da planilha de glosa "ANEXO 2 Depreciação". Em resposta efetuou-se os esclarecimentos necessários, foi além e explicou detalhadamente todos os cálculos (fls. 3.047 a 3.054), porém ele informou que teria identificado alguns erros, mas não informou quais seriam seus reflexos para o lançamento, motivo pelo qual na R2 (fls. 3.692 a 3.693) foi requerido que a autoridade fiscal efetuasse esses cálculos, que vieram com a D2 (fls. 4.120 a 4.121).

A autoridade fiscal efetuou ao final a seguinte tabela, de demonstração do que entende serem os créditos admitidos e os que devem ser exonerados:

As informações requeridas nesse quesito podem ser extraídas dos dados informados na planilha APURAÇÃO CRÉDITOS DE PIS COFINS REVISADO.xlsx (juntado ao arquivo não paginável de fls. 3076), contudo, elaborou-se tabela contendo as informações requeridas a seguir, na expectativa de ser essa,

precisamente, a informação requerida. As informações ainda constam de planilha “Créditos sobre Depreciação - Item h.xlsx”, juntada como arquivo não paginável.

Créditos **ADMITIDOS** apurados sobre Depreciação

Al	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
PIS	27.206,09	27.242,97	28.834,25	29.453,04	16.227,69	26.263,94	20.846,92	21.544,08	21.955,57	21.181,14	20.541,89	13.886,45
COFINS	47.531,17	54.528,25	62.248,77	64.782,43	51.503,77	63.585,65	60.159,62	73.031,16	69.634,26	73.075,03	70.484,35	58.349,91

Dilig 1	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
PIS	13.734,22	15.171,54	16.774,99	17.306,45	13.870,44	18.585,51	19.299,20	20.043,30	20.393,26	19.613,06	17.780,93	16.944,74
COFINS	47.531,17	54.528,25	62.248,77	64.782,43	51.811,18	63.948,08	65.415,08	78.288,04	74.540,65	73.075,03	70.509,77	58.586,60

Dilig 2	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
PIS	27.206,09	27.242,97	28.834,25	29.453,04	16.280,71	26.326,45	21.753,97	22.449,29	22.799,65	22.028,35	20.547,59	13.926,97
COFINS	47.531,17	54.528,25	62.248,77	64.782,43	51.811,18	63.948,08	65.415,08	78.288,04	74.540,65	73.075,03	70.509,77	58.586,60

Créditos **Exonerados** (à medida que se admite mais créditos sobre depreciação, maior é o crédito tributário a ser exonerado)

Exon	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
PIS	0,00	0,00	0,00	0,00	53,02	62,51	907,05	905,21	844,08	847,22	5,70	40,53
COFINS	0,00	0,00	0,00	0,00	307,40	362,43	5.255,46	5.256,88	4.906,39	0,00	25,42	236,69

Porém, revendo seus cálculos e recálculos, as Informações Fiscais (D1 e D2) elaboradas pela autoridade fiscal, que se deram por conta das resoluções, verifiquei que, na verdade, a autoridade fiscal cometeu equívocos na valoração (cálculo) das glosas, que explicarei a seguir:

- 1) não há como deixar de manter a constatação da autoridade fiscal de que as MCs apresentadas pelo sujeito passivo, em resposta ao TInF, não são confiáveis;
- 2) de que o Doc. 11, apresentado na impugnação e como demonstrado acima, deve ser desconsiderado por, também, não ser confiável;
- 3) portanto, concluo que é a escrituração contábil deve melhor espelhar os cálculos;
- 4) os valores de bases de cálculo (B.C.) mês a mês de depreciação informados pelo sujeito passivo em seus Dacons (que totalizam R\$ 20.534.657,56) são idênticos, tanto em relação ao PIS, quanto em relação à Cofins, fato incontroverso e de fato era o que se esperava que ocorresse, já que as legislações de ambas as contribuições não possuem diferenças de creditamento:

A:

Descrição	jan/11	fev/11	mar/11	abr/11	mai/11	jun/11	jul/11	ago/11	set/11	out/11	nov/11	dez/11	Totais
DACON 6A Depreciação	1.725.093,33	1.728.284,24	1.828.332,73	1.867.569,09	1.342.147,27	1.768.715,15	1.750.428,48	1.741.446,06	1.704.594,54	1.715.911,51	1.647.835,15	1.714.300,01	20.534.657,56
PIS - DACON 6A Depreciação	28.464,04	28.516,69	30.167,49	30.814,89	22.145,43	29.183,80	28.882,07	28.713,86	28.125,81	28.312,54	27.189,28	28.285,95	338.821,85
COFINS - DACON 6A Depreciação	131.107,09	131.349,60	138.953,29	141.935,25	102.003,19	134.422,35	133.032,56	132.349,90	129.549,19	130.409,27	125.235,47	130.286,80	1.560.639,97

- 5) verifica-se claramente que os valores extraídos pela autoridade fiscal da escrituração contábil mantêm discrepâncias de valores em seus cálculos na recomposição das B.C. entre o PIS e a Cofins, porém ao efetuar os cálculos das glosas de depreciação a autoridade fiscal elaborou um só demonstrativo de diferenças apuradas, que serviu para calcular os valores dos créditos a serem glosados e que foram lançados na infração 01:

B = B.C. divergente mês a mês entre o PIS (total R\$ 16.677.819,75) e a Cofins (total R\$ 9.854.196,51) apuradas pela autoridade fiscal, com base na escrituração contábil (Anexo 2 - Depreciação):

Descrição	jan/11	fev/11	mar/11	abr/11	mai/11	jun/11	jul/11	ago/11	set/11	out/11	nov/11	dez/11	Totais
CREDITO PIS + COFINS -ESCRITURACAO >>>	34.732,26	93.771,22	93.884,22	67.731,47	99.849,59	99.849,59	94.574,24	94.574,24	94.574,24	94.574,24	94.574,24	94.574,24	1.024.098,08
CREDITO PIS -ESCRITURACAO >>>	27.206,09	72.262,97	72.812,02	52.454,04	75.227,69	75.227,69	70.261,94	70.261,94	70.261,94	70.261,94	70.261,94	70.261,94	775.284,04
BASE DE CALCULO DO PIS -ESCRITURACAO >>>	1.448.851,79	1.653.897,37	1.747.530,50	1.785.032,04	1.961.496,53	1.979.752,88	1.923.448,48	1.905.767,94	1.879.640,73	1.879.640,73	1.879.640,73	1.879.640,73	16.677.819,53
BASE DO COFINS -ESCRITURACAO >>>	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	84.929,77	959.155,28
BASE DO PIS E DO COFINS -ESCRITURACAO >>>	1.448.851,79	1.738.827,14	1.832.460,27	1.869.961,81	2.046.426,30	2.064.682,65	2.008.378,25	1.990.697,71	1.964.570,46	1.964.570,46	1.964.570,46	1.964.570,46	17.636.974,81

Cálculos das glosas de depreciação - B.C. única tanto para o PIS quanto para a Cofins -Anexo 1 - valores totais abaixo somam R\$ 20.534.657,56, que corresponde exatamente aos valores mês a mês e total informados no Dacon de B.C.:

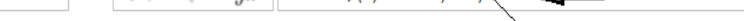
C = Valores de B.C. apuradas pela autoridade fiscal, conforme seus cálculos:

Shed ECD = PVC (polyethylene)	805 050'24	884 012'34	884 082'22	7 028 382'80	325 335'03	812 348'04	812 348'22	7 055 426'80	800 280'24	7 028 082'20	884 081'40	380 322'22	27 012'224
-------------------------------	------------	------------	------------	--------------	------------	------------	------------	--------------	------------	--------------	------------	------------	------------

D = A - C = Diferença glosada: B.C. Dacon x valores apurados de B.C. pela autoridade fiscal

[illegible]

6) Nos cálculos efetuados pela autoridade fiscal, para se chegar a uma só B.C. para ambas as contribuições, ela utilizou a seguinte fórmula: somou o valor do crédito do PIS e da Cofins apurados, mês a mês, na escrituração contábil e os dividiu pelo percentual da soma das alíquotas de ambas as contribuições (9,25%), e chegou a uma "B.C. média" única, que ele admitiu como sendo a que concederia os créditos (para ambas as contribuições), e a sua diferença para as B.C. dos Dacons (mês a mês) seria usada para calcular as glosas, mês a mês de ambas as contribuições, conforme se demonstra abaixo, a título de exemplificação:

D124 : 

	A	B	C	D
113		Descrição	jan/11	fev/11
115		i = ii + iv = CRÉDITO PIS + COFINS ESCRITURAÇÃO =>	74.737,26	81.771,22
116		ii = CRÉDITO DO PIS - ESCRITURAÇÃO =>	27.206,09	27.242,97
118		iii = ii / 1,65% = BASE DE CÁLCULO DO PIS - ESCRITURAÇÃO =>	1.648.853,70	1.651.089,37
119		iv = CRÉDITO DA COFINS - ESCRITURAÇÃO =>	47.531,17	54.528,25
121		v = iv / 7,6% = BASE DE CÁLCULO DA COFINS - ESCRITURAÇÃO =>	625.410,13	717.476,97
124		vi = i / (1,65% + 7,6%)	807.970,34	884.013,24
126		vii = B.C. DACON 6A Depreciação	1.725.093,33	1.728.284,21
128		viii = vii - vi = BC Auto de Infração PIS/COFINS	917.122,99	844.271,00

7) ocorre que essa forma de cálculo, equivocada a meu ver, acabou por causar um acréscimo indevido na glosa de créditos do PIS, e uma redução na glosa de créditos da Cofins, todas indevidas, e isso ficou bem evidente quando a autoridade fiscal foi calcular os valores a serem admitidos e os a serem exonerados, já tratados acima, cuja tabela lá reproduzi. Veja então, quais foram os valores efetivamente glosados (continuidade da tabela anterior) pela autoridade fiscal com a tal "B.C. média" apurada por ele e os excessos de glosas ou reduções que isso causou:

ix = vii x 1,65% = PIS calculado DAICON	28.464,04	28.516,69
x = vii x 7,6% = Cofins calculada DAICON	131.107,09	131.349,60
xi = viii x 1,65% = PIS Glosado lançado no Auto de Infração	15.132,53	13.930,47
xii = vi x 1,65% = PIS não glosado pela autoridade fiscal	13.331,51	14.586,22
xiii = xi + xii = PIS Dacons	28.464,04	28.516,69
xiv = viii x 7,6% = Cofins Glosada lançado no Auto de Infração	69.701,35	64.164,60
xv = vi x 7,6% = Cofins não glosada pela autoridade fiscal	61.405,75	67.185,01
xvi = xiv + xv = Cofins Dacons	131.107,09	131.349,60
xvii = xiii - ii = Glosa correta PIS (escrituração x Dacon)	1.257,95	1.273,72
xviii = xi - xvii = excesso da Glosa do PIS - Auto de Infração	13.874,58	12.656,76
xix = xvi - iv = Glosa correta Cofins (escrituração x Dacon)	83.575,92	76.821,35
xxviii = xix - xiv = redução da Glosa da Cofins - Auto de Infração	- 13.874,58	- 12.656,76

Pelo demonstrado acima, o sujeito passivo motivou as glosas de créditos relacionadas a esse item (divergências entre valores escriturados e Dacons, com as glosas pontuadas acima que devem ser mantidas relacionadas às áreas administrativas, comercial P&D e exaustão). Com base nessas premissas, recalculei os valores que devem ser mantidos das glosas (correções pontuadas pela autoridade fiscal na D2, planilha "Créditos Aceitos - Por conta") e corriji os cálculos que o método de cálculo (B.C. Média) causou a maior nas referidas glosas (os valores a menor foram desconsiderados, pois, por óbvio, gerariam agravamento e os períodos já estão decaídos) e eles estão abaixo demonstrados, e serão corrigidos (estornados) na tabela constante do tópico conclusão abaixo:

Descrição	jan/11	fev/11	mar/11	abr/11	mai/11	jun/11	jul/11	ago/11	set/11	out/11	nov/11	dez/11	Totais
i = ii + iv = CRÉDITO PIS + COFINS ESCRITURAÇÃO =>	74.737,26	81.771,22	91.083,02	94.235,47	67.731,47	89.849,59	81.096,54	94.575,24	91.589,83	94.256,17	91.026,24	72.236,35	1.024.098,40
ii = CRÉDITO DO PIS - ESCRITURAÇÃO =>	27.206,09	27.242,97	28.834,25	29.453,04	16.280,71	26.326,45	21.753,97	22.449,29	22.799,65	22.028,35	20.547,59	13.926,97	278.848,33
iii = ii / 1,65% = BASE DE CÁLCULO DO PIS - ESCRITURAÇÃO =>	1.648.853,70	1.651.089,37	1.747.530,49	1.785.032,82	986.709,75	1.595.542,20	1.318.422,44	1.360.562,98	1.381.796,72	1.335.051,74	1.245.308,21	844.059,01	16.899.959,43
iv = CRÉDITO DA COFINS - ESCRITURAÇÃO =>	47.531,17	54.528,25	62.248,77	64.782,43	51.811,18	63.948,08	65.415,08	78.288,04	74.540,65	73.075,03	70.509,77	58.586,60	765.265,06
v = iv / 7,6% = BASE DE CÁLCULO DA COFINS - ESCRITURAÇÃO =>	625.410,13	717.476,97	819.062,76	852.400,39	681.725,99	841.422,17	860.724,70	1.030.105,80	980.798,09	961.513,55	927.760,19	770.876,31	10.069.277,05
vi = i / (1,65% + 7,6%)	807.970,34	884.013,24	984.681,33	1.018.761,85	732.232,07	971.346,94	875.746,35	1.022.434,99	990.160,34	1.018.985,59	984.067,49	780.933,53	11.071.334,06
vii = B.C. DAICON 6A Depreciação	1.725.093,33	1.728.284,24	1.828.332,73	1.867.569,09	1.342.147,27	1.768.715,15	1.750.428,48	1.741.446,06	1.704.594,54	1.715.911,51	1.647.835,15	1.714.300,01	20.534.657,56
viii = vii - vi = B.C. Auto de Infração PIS/COFINS	917.122,99	844.271,00	843.651,40	848.807,24	609.915,20	797.368,21	874.682,13	719.011,07	714.434,20	696.925,92	663.767,66	933.366,48	9.463.323,50
ix = vii x 1,65% = PIS calculado DAICON	28.464,04	28.516,69	30.167,49	30.814,89	22.145,43	29.183,80	28.882,07	28.733,86	28.125,81	28.312,54	27.189,28	28.285,95	338.821,85
x = vii x 7,6% = Cofins calculada DAICON	131.107,09	131.349,60	138.953,29	141.935,25	102.003,19	134.422,35	133.032,56	132.349,90	129.549,19	130.409,27	125.235,47	130.286,80	1.560.633,97
xi = viii x 1,65% = PIS Glosado lançado no Auto de Infração	15.132,53	13.930,47	13.920,25	14.005,32	10.063,60	13.156,58	14.432,26	11.863,68	11.788,16	11.499,28	10.952,17	15.400,55	156.144,84
xii = xi x 1,65% = PIS não glosado pela autoridade fiscal	13.331,51	14.586,22	16.747,84	16.900,43	13.081,93	16.077,73	14.669,81	16.070,18	16.237,65	16.013,76	16.237,11	13.926,97	183.679,01
xiii = xi + xii = PIS Dacons	28.464,04	28.516,69	30.167,49	30.814,89	22.145,43	29.183,80	28.882,07	28.733,86	28.125,81	28.312,54	27.189,28	28.285,95	338.821,85
xiv = viii x 7,6% = Cofins Glosada lançado no Auto de Infração	69.701,35	64.164,60	64.117,51	64.509,35	46.353,56	60.599,98	66.475,84	54.644,84	54.297,00	52.966,37	50.446,34	70.935,85	719.212,59
xv = vi x 7,6% = Cofins não glosada pela autoridade fiscal	61.405,75	67.185,01	74.835,78	77.425,90	55.649,64	73.822,37	66.556,72	77.705,06	75.252,19	77.442,91	74.789,13	59.350,95	841.421,39
xvi = xiv + xv = Cofins Dacons	131.107,09	131.349,60	138.953,29	141.935,25	102.003,19	134.422,35	133.032,56	132.349,90	129.549,19	130.409,27	125.235,47	130.286,80	1.560.633,97
xvii = xiii - ii = Glosa correta PIS (escrituração x Dacon)	1.257,95	1.273,72	1.333,24	1.361,85	5.864,72	2.857,35	7.128,10	6.284,57	5.326,16	6.284,19	6.641,69	14.358,98	59.972,52
xviii = xi - xvii = excesso da Glosa do PIS - Auto de Infração - a reverter	13.874,58	12.656,76	12.587,01	12.643,47	4.198,88	10.299,22	7.304,16	5.579,11	6.462,00	5.215,09	4.310,47	1.041,57	96.172,32
xix = xvi - iv = Glosa correta Cofins (escrituração x Dacon)	83.575,92	76.821,35	76.704,52	77.152,82	50.192,02	70.474,27	67.617,49	54.061,86	55.008,53	57.334,24	54.725,70	71.700,20	795.368,92
xx = xix - xiv = redução indevida da Glosa da Cofins	-13.874,58	-12.656,76	-12.587,01	-12.643,47	-3.838,46	-9.874,28	-1.141,65	-582,98	-711,53	-4.367,88	-4.279,35	-764,35	-76.156,33
xxi = o menor valor entre xix e xx = Cofins a manter (expurgo de reflexo maior que o lançado / redução do lançado)	69.701,35	64.164,60	64.117,51	64.509,35	46.353,56	60.599,98	66.475,84	54.061,86	54.297,00	52.966,37	50.446,34	70.935,85	718.629,60
xxii = xxi - xiv = verificação de valores da Glosa da Cofins - Auto de Infração - a reverter	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	582,98	0,00	0,00	0,00	0,00	582,98

Na tabela acima, os itens destacados, demonstram que apenas para o mês de agosto de 2011, a média não gerou redução indevida na Cofins, porém, o valor a ser mantido neste caso é o que consta do Auto de Infração (por ser menor) e serão mantidos os que constam da linha “xxi” no caso da Cofins, como ocorreu para todos os meses do PIS, cujos valores a serem mantidos serão os da linha “xvii”.

Portanto, veja-se que o erro apontado acima pelo acórdão recorrido gerou uma comprovada cobrança indevida de R\$ 96.172,32 de PIS e R\$ 582,98 de Cofins, razão pela qual nego

provimento do Recurso de Ofício, também em relação à exoneração parcial do crédito tributário exigido em relação às glosas de créditos da contribuição (infração 01).

3. Exoneração parcial do crédito tributário exigido em relação às retenções na fonte das contribuições (infração 02).

No tocante à exoneração parcial do crédito tributário exigido em relação às retenções na fonte das contribuições (infração 02), entendo não merecer reforma o acórdão recorrido, cujos trechos seguem abaixo reproduzidos:

“No caso em concreto o sujeito passivo deduziu no ano de 2011 saldos de retenções das contribuições que declara se tratarem de períodos anteriores (2008 a 2010) não peticionados via pedidos de restituição / compensação e nem deduzidos de períodos anteriores, bem como do próprio período de 2011. Esclareceu na sua impugnação que efetuou pedidos de restituição parciais, demonstrando sua boa-fé quanto ao pleito.

A autoridade fiscal efetuou a apuração dos valores retidos dos anos de 2008 a 2011, através das DIRFs, e confrontou com os valores deduzidos constantes dos Dacons do sujeito passivo (Fichas 15B e 25B) e concluiu que os valores estavam errados (a maior) e de que também não havia saldos de anos anteriores disponíveis para essa dedução. Ocorre que a autoridade fiscal, na análise das retenções dos anos de 2008 a 2010, deixou de calcular as retenções de todos os estabelecimentos filiais do sujeito passivo (42 ao todo), ou seja, apurou as retenções apenas da matriz, e esse foi um dos motivos pelo qual o julgamento foi convertido em diligência (primeira Resolução).

O sujeito passivo ainda alega que a autoridade fiscal desconsiderou os documentos e informações fornecidos por ele e se baseou em valores informados em DIRFs disponibilizadas no sistema da RFB, preenchidas por tomadores de serviços da Requerente, alheios a esta fiscalização. Como já dito acima, o cruzamento dessas informações é essencial, afinal de contas é a fonte pagadora quem declara e informa de fato quanto reteve e de quem reteve, pois, a obrigação de retenção é dela (ela seria a autuada se não fizer a retenção e recolhimento) e se constatada divergências entre as informações da fonte pagadora e do beneficiário (Itautec) cabe a partir de então ao beneficiário comprovar o que alega, o que ele não fez.

(...)

Como se vê, nos Dacons do ano de 2008, sequer havia a ficha 30 (que seria onde informa-se os valores retidos e as respectivas fontes pagadoras). Porém, como estamos tratando de auditoria do ano de 2011, e dos respectivos Dacons, a informação sobre decadência da autoridade fiscal, só tem sentido se o sujeito passivo em 2016 (ano da primeira diligência) peticionar créditos superiores aos que deduziu nos Dacons de 2011, já que nesta data, as retenções de 2008 ainda não estavam alcançadas pela decadência (a autoridade fiscal até permitiu a retificação do Dacon de 12/2011 durante a auditoria). Como já dito alhures,

entendo que a falta de informação em obrigação acessória não afasta o direito. Porém, a decadência vem a ocorrer com a impugnação (12 - ano de 2017) à primeira diligência, como se vê no relatório elaborado pela autoridade fiscal, com grifos e destaques meus:

*Quanto à planilha elaborada pelo contribuinte, é importante que se façam algumas considerações. Primeiramente, verificou-se que o sujeito passivo não é capaz de comprovar as informações que presta ao fisco, vindo, agora, dizer que, **revendo seus créditos, eles seriam maiores que aqueles apresentados à fiscalização. Sua base de informações são as notas fiscais que emitiu.***

Dessa forma, afasto por decadência a alegação em 2017 do "suposto direito" de alterar para mais os valores das retenções deduzidas do ano de 2011, acrescentando a ele novos valores, limitando-os ao que foram deduzidos nos Dacons apresentados em 2011.

Destaco ainda que também apenas as notas fiscais emitidas por ele não são hábeis o suficiente para permitir se ultrapasse os valores constantes das DIRFs, pelos motivos já expostos acima.

Já na segunda diligência a autoridade fiscal pontuou o seguinte:

f) Em havendo correções (quer por parte da autoridade fiscal, quer do contribuinte, este acompanhado de documentação probatória do que alega) relacionados às retenções em DIRF, que alterem os cálculos dos saldos (PIS/Cofins), e refaça a planilha de cálculos elaborada, inclusive corrigindo os erros da coluna "Saldos" da Cofins, apontados por nós acima

Em relação a esse ponto, conquanto se deva considerar que as correções de cálculos do lançamento de ofício em razão de alegações do contribuinte devem ser acompanhadas de documentação que lhes dê suporte (lembrando que os dados presentes em DIRF não podem ser utilizadas como elementos de prova a favor do direito pleiteado pelo sujeito passivo quando a norma que disciplina a matéria prescreve a necessidade apresentação de comprovante emitido por terceiro que efetua retenção de fonte), foram refeitos os cálculos com os elementos dos sistemas da RFB.

Os cálculos refeitos constam da planilha Itaotec Recálculo – Saldos Fonte 2008 a 2011.xlsx. Nessa planilha foram corrigidas as fórmulas da coluna relativas aos saldos da Cofins (coluna AV) e também foram revistos os valores da coluna "Dirf – DRJ – Recalculada" tanto em relação ao PIS quanto em relação à Cofins dos meses de 2011 em razão do que foi relatado no item "e" (resultado das DIRF de terceiros modificadas entre a primeira e a segunda diligência). Ainda foram considerados os valores retidos de PIS e de COFINS, relativos aos meses do ano de 2011, na planilha Relatório_Recebimento_2008_a_2011.xlsx, entregue à fiscalização no curso

da segunda diligência e que possuía valores inferiores àqueles constantes da planilha apresentada na impugnação (colunas AQ e AY).

Conforme já afirmou-se anteriormente, esses cálculos somente foram elaborados em razão de quesito formulado pela Turma de Julgamento, não significando que essa fiscalização tenha acolhido como verdadeiros os valores que o sujeito passivo apresentou como tendo sido retidos na fonte por terceiros e tampouco que tenha reconhecido que os valores expressos “utilizados a maior” seriam os únicos créditos utilizados indevidamente, devendo, portanto, prevalecer os valores apurados no auto de infração.

Novamente a autoridade fiscal traz novos argumentos (necessidade do sujeito passivo apresentar o comprovante de retenção a ser emitido pela fonte pagadora) e mantém seu entendimento de que não se deveria considerar os saldos existentes de períodos anteriores, o que não concordo, pelos mesmos motivos já explanados acima, e **se estão informados no sistema DIRF da RFB (extraídos dele e calculados pela autoridade fiscal), isso basta para afastar a necessidade de referido comprovante, pois este também está em poder da RFB.**

Após a exposição acima, e com base nas diligências que foram propostas nas Resoluções e relacionadas às retenções constantes das DIRFs, entendo que o lançamento realizado pela autoridade fiscal deva ser revisto, e seus valores se limitarem aos constantes da tabela abaixo (cuja planilha, com todos os cálculos junto aos autos), que considerou os saldos remanescentes dos anos de 2008 a 2010, partindo dos últimos cálculos efetuados pela autoridade fiscal, porém com as devidas correções que se fizeram necessárias (ex.: a autoridade fiscal deduziu valores de pedidos de restituição que foram cancelados dos meses de agosto e setembro de 2010, deixou de excluir do saldo o valor deduzido da ficha 25B do mês de dezembro de 2008 - R\$ 285.404,50, usou métodos de cálculo no ano de 2011 diferentes entre a Cofins e o PIS e métodos diferentes em 2011 dos que aplicou para 2008 a 2010, e que gerou agravamento - vide células destacadas em ocre) e de que o sujeito passivo também efetuou cálculos errados (também deixou de excluir do saldo o valor deduzido das fichas 25B e 15B do mês de outubro a dezembro de 2008 - R\$ 457.551,52 e incluiu valores a maiores que os retidos, conforme DIRFs que constam do sistema da RFB): (...)"

Portanto, nego provimento do Recurso de Ofício, também em relação à exoneração parcial do crédito tributário em exigido em relação às retenções na fonte das contribuições (infração 02).

RECURSO VOLUNTÁRIO

1. Preliminar de nulidade dos lançamentos

Preliminarmente, a Recorrente alega a nulidade dos autos de infração uma vez que os lançamentos estariam eivados de vícios insanáveis, em razão de (i) erros na apuração das bases de cálculos/apuração do PIS e COFINS em cobrança; e (ii) as autuações teriam sido lavradas com

base em mera presunção, uma vez que a documentação instrutória necessária para a confirmação das supostas infrações somente teria sido apresentada após o protocolo da Impugnação, em sede de diligências.

No que se refere aos Autos de Infração que visam às exigências de PIS e COFINS, não assiste razão à Recorrente.

Pela leitura dos autos, vê-se que a Autoridade Fiscal teve narrou o contexto em que a autuação ocorreu, as infrações praticadas e os fundamentos legais do lançamento, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

A Recorrente apresentou defesa devidamente instruída com documentos, na qual rebateu cada uma das acusações com veementes argumentações, demonstrando ter plena compreensão das infrações que lhe foram imputadas.

Ademais, como se viu no extenso relatório, a 4a Turma de Julgamento da DRJ/POR determinou a realização de 03 (três) diligências fiscais, garantindo o amplo direito de defesa e manifestação por parte da Recorrente.

Neste ponto, adoto como minhas razões de decidir, o seguinte trecho do acórdão recorrido:

“1.1) DAS NULIDADES GERAIS:

Como se observa nas manifestações do sujeito passivo (em resumo tratadas no relatório acima) ele alegou por diversas vezes a nulidade dos Autos de Infração pois a juntada posterior de documentos faltantes para instrução dos autos (SPED ECD / EFD ICMS/IPI etc) geraria a nulidade do processo administrativo, prejudicando a defesa;

Assim, preliminarmente há que discorrer sobre as hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), in verbis, com grifos e destaques meus:

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. [...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, mormente os da informalidade e da verdade material, **somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “ab initio” as peças que o**

compõem: ato lavrado por pessoa incompetente e preterição do direito de defesa.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, como ocorre no caso concreto, não há que se cogitar em nulidade do lançamento em relação aos Auto de Infração do PIS e da Cofins.

Quanto a juntada da ECD, EFD ICMS/IPI etc, são livros e documentos elaborados pelo próprio sujeito passivo, que os enviou via internet para o Repositório Nacional do SPED, e de forma alguma poderiam ou teriam o condão de cercear seu direito de defesa, e que pedi a juntada para que, se necessário, pudessem ser analisadas (devido a complexidade destes autos), bem como em análises futuras de outros órgãos julgadores.

Dessa forma, cabe aqui lembrar do conteúdo do art. 60 do PAF, com grifos e destaques meus:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e **serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa**, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Qualquer outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, não acarretará nulidade. Se tiver relevância e provocar prejuízo, desde que não tenha sido causada pelo próprio sujeito passivo, há de ser sanada, reabrindo-se o prazo de impugnação, a teor do art. 60 supra.

Com a apresentação da impugnação instaura o contraditório, quando passam a ser aplicáveis os princípios da ampla defesa e do contraditório, bem como a cobrança do crédito tributário fica com sua exigibilidade suspensa, até que haja decisão administrativa definitiva (ou mesmo por iniciativa do sujeito passivo - PERT) total ou parcial do crédito tributário constituído.

Cabe registrar, ainda, que a defesa da Itaotec compreendeu perfeitamente as imputações fiscais e delas se defendeu amplamente. Logo, não identifiquei a ocorrência de prejuízo concreto à sua defesa.

Ao julgador administrativo é assegurado o princípio do livre convencimento, esculpido no artigo 63 do Decreto nº 7.574/2011:

Art. 63. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos arts. 35 e 36 (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 29 e 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

Assim, não houve afronta ao princípio da ampla defesa ou do contraditório, pois o sujeito passivo teve oportunidade, na fase impugnatória, de apresentar suas alegações, como de fato o fez por outras três vezes (após a baixa dos autos em

diligências), e nem há que se falar em nulidade das diligências, sempre o sujeito passivo teve direito a última palavra em relação a elas.

Dessa forma, não se vislumbra, sob qualquer prisma, quaisquer irregularidades que possam ensejar o cancelamento ou a nulidade dos Autos de Infração do PIS e da Cofins lavrados e que constituíram os créditos tributários relacionados a essas contribuições. As correções pontuais que por ventura venham a ocorrer, através deste acórdão ou em sede de segunda instância, no restante dos valores constituídos também não tem esse condão.”

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade dos Autos de Infração que visam às exigências de PIS e COFINS.

2.Glosa por creditamentos indevidos de PIS e COFINS (infração 01)

2.1. Glosas de créditos não relacionadas de plano ao conceito de insumo

Neste tópico 2.1. serão abordadas as glosas de crédito por creditamento indevidos de PIS e COFINS realizadas pela fiscalização, que não ocorreram sob a justificativa de não se enquadrarem no conceito de insumo, mas sim por divergências apuradas pela Autoridade Fiscal entre os valores dos DACONS e o valores do SPED ECD/EFD ICMS/IPI/NFe/DCTFs/Planilhas do sujeito passivo.

Dessa forma, as glosas relacionadas neste tópico se referem a:

- 2.1.1. Compras de Bens no Mercado Interno (bens para revenda);
- 2.1.2. Armazenagem e Frete (em operações de venda);
- 2.1.3. Devoluções de Vendas;
- 2.1.4. Bens Adquiridos no Mercado Externo (bens para revenda);
- 2.1.5. Energia Elétrica;
- 2.1.6. Aluguel de Prédios e de Máquinas;
- 2.1.7. Encargos de Depreciação

Inicialmente, a Recorrente sustenta a impossibilidade de utilização da EFD ICMS/IPI para a conferência dos montantes declarados em DACONS, uma vez que a EFD ICMS/IPI seria um arquivo elaborado para apuração de ICMS e IPI e, portanto, não deveria ter sido utilizado na fiscalização para análise quanto à regularidade da apuração de PIS e COFINS da Recorrente.

Por discordar deste argumento da Recorrente, reproduzo, como minhas razões de decidir, o seguinte trecho do acórdão recorrido:

“Outro argumento trazido aos autos pelo sujeito passivo diz respeito ao uso pela autoridade fiscal das informações, **por ele mesmo prestada** nos arquivos do SPED (ECD; EFD ICMS/IPI; NFe; DCTF etc), para apuração e análise dos créditos do PIS/Cofins:

47. Ressalte-se que essas tabelas - ao contrário do SPED que não possui qualquer relação com apuração de créditos de PIS e COFINS — são os documentos que devem ser considerados para validar os créditos da Requerente, pois segregam as despesas incorridas pela Requerente em função de estabelecimento, valor, descrição, NCM, CFOP e CNPJ.

48. Ademais, a Requerente esclarece que todas as notas fiscais e demais documentos necessários para a composição das DACONs do período estiveram à disposição da fiscalização e, em razão do volume, deverão agora ser analisada em sede de diligência para confirmação da regularidade das informações prestadas e consequentemente dos créditos aproveitados.

Nenhum dos argumentos trazidos pelo requerente devem ser aceitos, primeiro porque tudo que está na ECD se refere a todas as operações do sujeito passivo, e os dados da EFD ICMS/IPI se referem a todas as operações de compra de bens, quer eles tenham sido utilizados como insumo ou quer eles tenham sido revendidos.”

2.1.1. Compras de Bens no Mercado Interno (bens para revenda)

Em relação a este item, no Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que o acórdão recorrido teria desconsiderado completamente a documentação por ela apresentada para comprovar a origem dos créditos contestados e, assim, a inexistência das divergências alegadas pela fiscalização, tais como as memórias de cálculos e listagem de todos os seus insumos e bens adquiridos para revenda no mercado interno passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS.

Considerando a minha concordância com o entendimento do acórdão recorrido em relação a este item, valho-me dos seus fundamentos, como minhas razões de decidir:

“Na glosa relacionada a "1.1 Compras de Bens no Mercado Interno" a autoridade fiscal pontuou o seguinte:

[...] foram apurados através do SPED-EFD os créditos de aquisição no mercado interno de bens e feita a comparação com os valores informados na memória de cálculo e nos DACON.

Foi apurada uma diferença média pouco significativa, entretanto, sempre foram utilizados na apuração feita pela fiscalização o menor valor entre aquele informado em DACON e o apurado através do SPED-EFD uma vez que na análise do SPED-EFD foram consideradas todas as aquisições de pessoas jurídicas cuja operação, de acordo com o código CFOP, dão direito a crédito, não sendo possível haver créditos superiores aos apurados segundo esse critério.

[...]

Os valores comparativos constam do Anexo 1 a este Termo – é relevante destacar que nesse comparativo as aquisições no mercado interno estão

divididas tal qual se encontra nos DACON, ou seja, “aquisição de insumos” e “aquisição para revenda”. As diferenças foram glosadas.

Quanto aos créditos relacionados a bens adquiridos no MI, tanto para revenda quanto para insumo, constatei que nos arquivos da memória de cálculo (MC) dos 12 meses do ano de 2011 apresentadas pelo sujeito passivo (vide quadro 1 no tópico "2.1" deste voto c/c conforme **"disco 3 01abr14"** com termo de juntada a fl. 799), e que conferem com os dados dos Dacons (salvo com relação a aquisições do ME), vê-se claramente que o próprio sujeito passivo relaciona nas planilhas de cada mês denominadas de ".... CFOP POR FILIsintetico" apenas informações sintéticas das aquisições desses bens (não há nelas detalhamento ou identificação dos bens adquiridos), que na verdade se trata de uma transcrição, muito mal feita diga-se de passagem, do livro de registro de entrada, que deveria ser uma cópia fiel do mesmo livro que já se encontra no SPED EFD ICMS/IPI, sendo portanto mais confiável o arquivo do SPED EFD do que a planilha citada (MC) apresentada, e se há divergências entre eles e se ambos foram elaborados e apresentados pelo sujeito passivo, cabe apenas e tão somente a ele, quanto as divergências apuradas pela autoridade fiscal, demonstrar que tais divergências se deram por erro cometidos por ele nas informações dos arquivos do SPED EFD ICMS/IPI, fato que não ocorreu em momento algum nestes autos, e o mais importante, só há nas MC aquisição de bens relacionadas a esse itens das filiais 0004, 0006 (esta apenas em fevereiro), 0089 e 0094, e destas todas apresentaram os arquivos da EFD ICMS/IPI, portanto tudo foi analisado.

Esclareço ainda que, com exceção de janeiro e fevereiro, em todos os outros meses só há informação das filiais 0004, 0089 e 0094. As MC dos meses de janeiro e fevereiro possuem outras informações de outras filiais além das citadas, mas nenhuma com dados sobre bens para revenda ou de bens como insumo. Lembrando ainda que as notas fiscais de energia elétrica e devoluções também devem fazer parte da referida EFD.

As bases de cálculos reais glosadas (que se deram apenas por diferença de valor) pela autoridade fiscal, em relação a aquisição de bens para revenda e como insumo do ano todo, constantes dos Dacons¹⁰, foram: 1) de bens para revenda no mercado interno - MI R\$ 2.857.948,96; 2) mercado externo - ME R\$ 7.853.702,99; 3) de bens como insumo MI R\$ 95.738,68; e 4) ME R\$ zero. Constam (mês a mês) da tabela acostada ao item 2.1 deste voto.

Dessa forma, as glosas relacionadas a esses itens devem ser mantidas por terem sido por divergência de valores e não por divergência no conceito de insumo."

Portanto, considerando que a motivação das glosas relacionadas a esse item é a divergência apurada e demonstrada no trabalho fiscal, a qual a Recorrente não logrou êxito em afastar, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, neste tópico.

2.1.2. Armazenagem e Frete (em operações de venda)

Em seu recurso voluntário, a Recorrente apenas alega que:

(c) Despesas com armazenagem e frete

96. O I. Agente Fiscal alega ter glosado créditos aproveitados pela Recorrente sobre frete e armazenagem, pelo fato de terem sido aproveitados por estabelecimentos que não realizam vendas de mercadorias, sendo meramente prestadores de serviço.

97. No entanto, a Recorrente demonstrou que parte dos créditos glosados se referem a despesas incorridas pela sua **filial 0004, que se referia a estabelecimento fabril que realiza suas vendas tributáveis**, conforme comprovado pela memória de cálculo acostada aos autos (**doc. nº 8 da Impugnação – fls. 1952**), que, ao contrário do entendimento do V. Acórdão, é suficiente para comprovar a origem dos créditos, na medida em que discrimina as despesas por data, nota fiscal, CFOP e valor.

98. Portanto, **deve-se ao menos reconhecer o direito da Recorrente à manutenção dos créditos que foram aproveitados pelo estabelecimento fabril 0004 sobre despesas com armazenagem e frete de venda, tendo em vista a expressa autorização legal** do artigo 3º, inciso IX8, da Lei nº 10.833/03, também aplicável ao PIS for força do art. 15, inciso II9 da mesma Lei.

99. Em relação aos demais créditos glosados pelos I. Agente Fiscal, aproveitados por outros estabelecimentos da Recorrente (que não o 0004), a Recorrente esclarece que (i) esses estabelecimentos não são meros prestadores de serviços como alega o I. Agente Fiscal, mas realizam movimentação de produtos; e (ii) os créditos aproveitados decorrem de despesas incorridas com armazenagem/frete na aquisição de produtos para revenda, sendo dispêndios

Compulsando o mencionado “doc. nº 8 da Impugnação”, entendo que não tem o condão de comprar a origem dos créditos e fazerem prova das mencionadas vendas tributáveis pelo estabelecimento fabril. Na verdade, em relação a este item, o que se observa é que a Recorrente não apresentou documentação probatória válida e suficiente para sustentar as suas alegações.

Sendo assim, considerando a minha concordância com o entendimento do acórdão recorrido em relação a este item, valho-me dos seus fundamentos, como minhas razões de decidir:

“No caso do item "1.2 Armazenagem e Frete (em operações de venda)", o sujeito passivo não apresentou documentação probatória alguma, apenas pede diligência de forma genérica, e ainda informa que:

51. No entanto, a Requerente esclarece que, do total de R\$ 21.257.510,18 de créditos aproveitados em DICON sobre despesas com armazenagem e frete, tal como reconhecido pelo Anexo 1 do Auto de Infração, o montante de R\$14.749.923,12 foi aproveitado pelo estabelecimento 0004 da Requerente, que se refere a seu estabelecimento fabril que realiza suas

vendas tributáveis, conforme comprovado pela anexa memória de cálculo (doc. no 8), que discrimina as despesas por data, nota fiscal, CFOP e valor.

52. Ressalte-se que todos os documentos que respaldaram o preenchimento dessa memória de cálculo, bem como dos DACONS aceitos pelo I. Agente Fiscal, e que comprovam os números acima mencionados pela Requerente, estão disponíveis para conferência em sede de diligência.

53. Portanto, ***ao menos deve-se reconhecer o direito da Requerente à manutenção dos créditos que foram aproveitados pelo estabelecimento fabril 0004 sobre despesas com armazenagem e frete de venda, tendo em vista a expressa autorização legal***

No anexo 1 consta que os valores dos Dacons (vide quadro 2 do item "2.1" deste voto) a esse título alcançam o montante de R\$ 24.043.886,81, e de que a autoridade fiscal efetuou a glosa real de apenas R\$ 2.706.961,52 (quadro 4 do mesmo item), portanto foi mantido um valor total de R\$ 21.336.925,29, que é superior ao que ele peticiona (R\$ 21.257.510,18), portanto, sua alegação quanto a este item não tem lógica, plausibilidade ou convencimento que possa alterar o que foi apurado pela autoridade fiscal.

Sirvo-me de trecho de voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que com precisão definiu a questão no Acórdão nº 103-23.534, com grifos e destaques meus (que serve tanto para o item ora tratado, como a outros que se seguirão a este):

Nesse passo, é oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no direito tributário, Editora Noesis, 2005):

Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.

Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles. Uma nota fiscal, um contrato, uma página da escrituração contábil não são prova, mas sim elementos de prova. A prova corresponde à articulação lingüística que relacione os documentos apresentados com o objeto da refrega jurídica no sentido de confirmar o que se alega. Alegar genericamente e juntar papéis não é prova.

O equívoco entre os dois conceitos tem conduzido a muitas confusões e até mesmo a situações de completa indecidibilidade, levando o CARF a anular indevidamente decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento.

Essa situação é absolutamente análoga à resolução de um quebra-cabeça. Ao adquirir uma caixa com um jogo de 5.000 peças, só terei certeza de haver, de fato, ali uma imagem repartida em pedaços, se os re-agrupar. Todavia, e se não for possível, com as peças disponíveis, montar a figura estampada na tampa da caixa? E se as peças corresponderem à outra

imagem, ou pior, forem, por erro de fabricação, um amontoado de peças providas de recortes parciais de diversas outras figuras? Deverei, para obter ressarcimento do valor pago, provar ao comerciante, que as partes não formam um todo harmônico? Como é possível fazer essa demonstração? Mediante a apresentação de todas as possíveis combinações entre as peças?

Certamente não! O vendedor é que deve provar que elas podem ser reunidas de tal forma a constituir a figura retratada na caixa.

O mesmo se dá na juntada de documentos ao processo.

*Não cabe à autoridade julgadora de primeiro grau, diante de um sem par de documentos apresentados na impugnação, demonstrar que cada um deles não possibilita comprovar o que a defesa alega. Isso seria o mesmo que comprovar que não existe possibilidade de montar as peças de um quebra-cabeça. No caso de os documentos não serem aptos a comprovar o alegado (no caso específico, existência das despesas e preciso valor), por mais que se esforçasse, a outra parte sempre poderia alegar genericamente que não foram analisados com “olhos de ver”. **Cabe à defesa constituir a prova pela precisa articulação dos elementos e não o contrário.***

Motivo pelo qual, não tendo o sujeito passivo trazido aos autos argumentação suficiente e sequer ter apresentado provas do que alega, mantenho a glosa efetuada pela autoridade fiscal na íntegra. “

Portanto, considerando que a Recorrente não trouxe aos autos argumentação suficiente e tampouco provas reais do que alega, voto por manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal e mantida pelo acórdão recorrido, negando provimento ao Recurso Voluntário em relação a este item.

2.1.3. Devoluções de Vendas

No que se a este item, salienta-se que ele foi objeto de 02 (duas), diligências, inclusive a pedido da Recorrente.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente assim discorre:

- A autoridade fiscal reconheceu a possibilidade de apropriação dos créditos de PIS e COFINS em decorrência de vendas canceladas, desde que seja emitida a respectiva nota fiscal com CFOP específico, formalizando a devolução do bem, o que foi devidamente realizado pela Recorrente.

- Ao comparar as informações dos DAConS e EFD ICMS/IPI, a autoridade fiscal concluiu que os valores dos créditos aproveitados sobre operações de devolução – lançados em DACon – seriam superiores aos valores das notas fiscais com CFOP específico de operações de devolução informadas no SPED, o que sinalizaria a suposta duplicidade na utilização de créditos

sobre uma mesma nota fiscal de devolução, razão pela qual os valores informados em DACON excederam a soma dos valores das notas fiscais de devolução indicadas no EFD ICMS/IPI.

- No curso do processo, a Recorrente demonstrou que, ao examinar os créditos de PIS e COFINS apropriados em razão de vendas canceladas, **a fiscalização apenas validou os créditos relativos às notas fiscais emitidas com CFOPs 1201 e 1202, que não representam a totalidade das operações de devoluções de mercadorias realizadas pela Recorrente**, mas que também geram direito a crédito.

- Dessa forma, **a fiscalização teria desconsiderado os créditos aproveitados a título de devolução de vendas com base em notas fiscais emitidas com CFOPs 1949 e 2949**, referentes a “outras entradas de mercadoria ou prestação de serviço não especificada”.

- Todavia, **os CFOPs 1949 e 2949 são utilizados pela Recorrente, dentre outras hipóteses, para quando ocorre a devolução do produto, antes mesmo dele ser recebido pelo destinatário**, por exemplo, quando o bem é barrado na portaria de um prédio de forma que a venda sequer é concretizada.

- Ou seja, **as notas fiscais emitidas com CFOPs 1949 e 2949 relativas às operações específicas de devolução de bens esclarecidas acima também devem ser consideradas para validação dos créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Recorrente**.

- **A Recorrente apresentou extensa documentação, a fim de comprovar as suas alegações, dentre as quais:** (a) planilha discriminando a origem dos créditos aproveitados em relação às notas fiscais de devolução de mercadorias CFOPs 1949 e 2949, inclusive com a indicação da respectiva operação original de venda (Planilhas compactadas às fls. 3680); (b) a totalidade das notas fiscais de devolução de CFOPs 1949 e 2949 do período em discussão (fls. 3126/3679); e (c) apresentação de todas as DANFES solicitadas pela autoridade fiscal (inclusive colocando as vias originais à disposição – fls. 3730/3732).

- A despeito da extensa documentação apresentada e de todos os esclarecimentos prestados, o acórdão recorrido manteve integralmente a glosa realizada nas autuações de PIS e COFINS, sob os seguintes argumentos: (i) a Recorrente não teria cumprido “as normas legais em relação às notas fiscais de devoluções, da necessidade de o adquirente assinar, datar e motivar as devoluções nos versos dos DANFES, etc”; e (ii) os documentos apresentados não seriam suficientes para comprovar a origem da diferença de crédito que foi glosada.

- Em relação ao primeiro argumento, defende que o **mero erro no preenchimento de obrigação acessória** não é suficiente para invalidar o seu direito creditório.

- A constatação, tal como indicado no acórdão recorrido, de que algumas DANFES teriam sido preenchidas no verso pelo transportador e não pelo adquirente da mercadoria que recusou o produto não afasta a certeza de que a mercadoria foi devidamente devolvida, tendo a Recorrente apresentado toda a documentação comprobatória da operação de venda e posterior

devolução, não podendo ser penalizada por equívocos formais, como por exemplo, o atestado da devolução ter sido dado pelo transportador e não pelo adquirente da mercadoria.

- Como já esclarecido, os **CFOPs 1949 e 2949** são utilizados pela Recorrente para a hipótese em que ocorre a **devolução do produto antes mesmo de ele ser recebido pelo destinatário, sendo, portanto, plenamente razoável que a justificativa da devolução, constante do verso das DANFES, tenha sido formalizada pelo transportador.**

O acórdão recorrido manteve integralmente a glosa realizada pela fiscalização, sendo oportuno reproduzir os seguintes trechos:

“Ao final da segunda diligência, **restou claro que não se tratou apenas de meros erros de CFOPs, pois o sujeito passivo não cumpriu as normas legais em relação às notas fiscais de devoluções, da necessidade de o adquirente assinar, datar e motivar as devoluções nos versos dos Danfes**, etc, como demonstrou a autoridade fiscal na Informação Fiscal (fls. 4.086 a 4.112) relacionada a segunda diligência (D2), com os quais concordo, e cujos pontos mais importantes são os que constam do relatório acima, em seu item D2.1, que deixo de replicar aqui.

É evidente que o transportador, contratado pelo sujeito passivo para efetuar a entrega de suas vendas, seria como se fosse seu "preposto externo", e que as normas relativas a emissão das notas fiscais e suas devoluções são de competência do Estado em que se localiza cada estabelecimento do sujeito passivo, portanto, se referidas normas estabelecem que é o adquirente, e não o transportador, que deverá lavrar no verso do Danfe o motivo da recusa, a data e assinar, isso não é uma exclusiva norma de direito tributário, mas também uma regra básica para fins de direito comercial, pois como poderá o destinatário comprovar que quem não cumpriu com o contrato de aquisição foi o vendedor, se ele não possuir um documento que a mercadoria entregue não estava de acordo com o pedido, ou mesmo que não efetuou o pedido, e mais, como o transportador vai comprovar ao contratante (vendedor) de que o adquirente se recusou a receber a mercadoria, mas que ele prestou o serviço.

Como transcrito no relatório, a autoridade fiscal analisou detalhadamente os primeiros 60 documentos juntados pelo sujeito passivo para comprovar o que alega, e tais documentos não foram suficientes para tal fim (quanto a análise dos outros documentos relacionados não transcritos, elas constam da planilha "Análise dos Doc Juntados" do arquivo em excel denominado "Exame DEV X949" juntado com a segunda diligência, sendo que na maior parte das vezes sequer foi apresentada cópia dos versos dos Danfes). Ainda outro ponto importante, e que constou da Resolução (item R2.a), e que entendemos que não foi cumprido pelo sujeito passivo, foi a comprovação por parte dele de que as vendas dos produtos devolvidos fizeram parte da base de cálculo das contribuições, conforme prescreve o inciso VIII do art. 3º das leis de regência das contribuições¹¹.

O sujeito passivo em sua impugnação (I3.1) alega que juntou uma planilha de faturamento, mas essa planilha não contém informações confiáveis sobre o

faturamento da pessoa jurídica (totalizaram R\$ 1.554.020.54,72, porém nos Dacons ele alcança R\$ 1.722.202.418,08, ele pode ter excluído e incluído o que quiser), e não demonstrou nos mesmos onde estão as notas fiscais de vendas e as respectivas devoluções, relacionando-as uma a uma.”

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Compulsando a farta documentação apresentada no presente processo, entendo que a Recorrente logrou demonstrar que as notas fiscais com CFOPs 1949 e 2949 efetivamente se referem a operações de devolução de mercadorias.

Analisando os DANFEs apresentados pela Recorrente com os referidos CFOPs, observa-se que a natureza da operação é “retorno/devolução de vendas não entregues”:

 Itaútec		ITAUTEC S/A - GRUPO ITAUTEC RUA WILHELM WINTER 301 DISTRITO INDUSTRIAL Cep.: 13213-907 - JUNDIAÍ / SP IM: 88.483-9 FONE.: 11 4531-9002			DANFE Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 0 Nº 000009426 SÉRIE 12 Folha: 1 de 1		 CHAVE DE ACESSO 3511 0754 5260 8200 0484 5501 2000 0094 2619 2515 9971 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.NFe.fazenda.gov.br/portal ou no site da SEFAZ autorizadora. Fica disponível no site HTTP://www.itautech.com.br/consultaNfe.html Consulta e download da NF-e		
NATUREZA DA OPERAÇÃO Retorno/Devolução de Vendas não entregue		CFOP 2949RV	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. 096/3380664			PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 135110352389003 12/07/2011 15:24:05			
NATUREZA DA OPERAÇÃO		CFOP	CNPJ 54.526.082/0004-84			INSCRIÇÃO ESTADUAL 407.458.777.111			
DESTINATÁRIO/REMETENTE									
NOME/RAZÃO SOCIAL PROGERS-CIA DE PROCESSAMENTO DE DADOS DO RIO GRANDE DO SUL 0000102229						CNPJ/CPF 87.124.582/0001-04		DATA DA EMISSÃO 12.07.2011	
ENDEREÇO PC DOS ACÓRIANOS, S/N			BAIRRO/DISTRITO CENTRO HISTÓRICO		CEP 90010-340		DATA DA ENTRADA/SAÍDA		
MUNICÍPIO PORTO ALEGRE			TELEFONE/FAX		UF RS		INSCRIÇÃO ESTADUAL 0962565091		
HORA DE SAÍDA									
FATURA Condição de Pagamento: Outras Saídas - Sem Cobrança									
CÁLCULO DO IMPOSTO									
BASE DE CÁLCULO ICMS 91.885,71		VALOR DO ICMS 11.026,29		BASE CÁLCULO ICMS ST 91.885,71		VALOR DO ICMS ST 4.594,29		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 91.201,70	
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		DESCONTO 0,00		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00		VALOR TOTAL IPI 684,01	
VALOR TOTAL DA NOTA 96.480,00									
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS									
NOME/RAZÃO SOCIAL EMPRESA TRANSPORTES ATLAS LTDA				FRETE POR CONTA 1 - DESTINATÁRIO 0		CÓDIGO ANTT		PLACA DO VEÍCULO	
ENDEREÇO AV VEREADOR ANTONIO PEREIRA 935				MUNICÍPIO SUMARÉ		UF SP		CNPJ/CPF 60.864.828/0008-01	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 671247538113									
QUANTIDADE 00048		ESPÉCIE		MARCA		NÚMERO		PESO BRUTO 480,000	
								PESO LÍQUIDO 457,280	
DADOS DOS PRODUTOS/SERVIÇOS									
COD. PROD.		DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO		NCM/SH	CST	CFOP	UN	QTDE	
100000003003		SERVIDOR ITAUTEC MX23 SV D MID ON SITE 36M 2-CXSBBH INSTALACAO NA VENDA DE MAQS/APAR/EQTOS B CALCULO ST-ICMS: 91.885,71, VALOR ST-ICMS: 4.594,29		8471.50.10	010	2949	PC	16 0000	
								V. UNITÁRIO 5.700,1063	
								V. TOTAL 91.201,70	
								B.CÁLC. ICMS 91.885,71	
								V. ICMS 11.026,29	
								V. IPI 684,01	
								ALÍQUOTAS ICMS IPI 12,00 0,75	

Também no Dossiê 10010.013876/0518-02 há várias comprovações (versos dos DANFES preenchidos atestando a devolução, e-mails trocados confirmando as devoluções, dentre outros) de que efetivamente se trata de devoluções de mercadorias, como afirmado pela Recorrente.

Ressalta-se que o próprio acórdão recorrido reconhece a existência das comprovações das devoluções apostas nos versos dos DANFES, contudo, em relação à vários DANFES, a DRJ afasta a sua validade por terem sido preenchidas no verso pelo transportador e não pelo adquirente da mercadoria que recusou o produto.

Em linha com o princípio da verdade material, entendo que o fato do atestado da devolução ter sido dado pelo transportador e não pelo adquirente da mercadoria não afasta a

demonstração de que a mercadoria foi devidamente devolvida, ainda mais considerando toda a documentação comprobatória da operação de venda e sua posterior devolução trazida aos autos pela Recorrente.

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa de créditos relacionadas às notas fiscais de devolução de mercadorias com a indicação dos CFOPs 1949 e 2949.

2.1.4. Bens Adquiridos no Mercado Externo (bens para revenda)

Em relação a este item, no Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que:

- As glosas efetuadas sobre esta rubrica são decorrentes apenas de divergências de valores entre DACON e SPED EFD ICMS/IPI.

- Para comprovar a origem dos créditos aproveitados e a inexistência da divergência, a Recorrente apresentou: (a) listagem e discriminativo de todos os bens adquiridos no mercado externo passíveis de gerar crédito de PIS e COFINS (documento 9 da Impugnação); (b) a título exemplificativo, notas fiscais de 5 aquisições de bens no mercado externo, relacionando o produto, nota fiscal e Declaração de Importação (documento 10 da Impugnação).

- O valor total considerado para aproveitamento de créditos sobre aquisições no mercado externo (insumos e revenda) em 2011 teria sido R\$ 507.547.427,84, valor exato ao lançado em DACON conforme reconhecido no Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (R\$ 87.158.807,32 + R\$ 420.388.620,52).

- A memória de cálculo apresentada pela Recorrente, que estaria em perfeita sintonia com o DACON, é o documento que deve ser considerado para validar os créditos da Recorrente, pois segrega as despesas incorridas pela Recorrente em função de estabelecimento, valor, descrição NCM, CFOP e CNPJ.

- A própria autoridade fiscal reconhece que as divergências identificadas entre os DACONs e as memórias de cálculo apresentadas pela Recorrente ao longo da fiscalização, em relação às aquisições no mercado externo são “muito pouco significativas, inferiores a 0,5%”.

- A autoridade fiscal optou por desconsiderar parte dos créditos aproveitados pela Recorrente exclusivamente porque as notas fiscais de entrada de insumos importados e de bens para revenda identificados pelos códigos CFOP das operações (3101 e 3102) obtidos a partir das NFe de entrada são em montante menores que os constantes dos DACONs.

- Conforme já esclarecido em sua Impugnação, essa suposta inconsistência decorre do fato da Recorrente não aproveitar créditos de PIS e COFINS após a emissão da nota fiscal de aquisição do bem do mercado externo, mas sim apenas após o efetivo desembaraço aduaneiro do produto, momento em que ocorre a sua contabilização.

- Visando comprovar a regularidade de seu procedimento, a Recorrente demonstrou, por amostragem, 5 aquisições de bens no mercado externo, relacionando o produto, nota fiscal e Declaração de Importação e anexou as respectivas notas fiscais.

- A despeito da documentação juntada e dos esclarecimentos prestados, o acórdão recorrido manteve integralmente as glosas sob o argumento de que os documentos apresentados não seriam suficientes para justificar as divergências identificadas pela fiscalização.

- Dessa forma, além do acórdão recorrido ter ignorado a documentação apresentada pela Recorrente, também ignorou o fato de que a fiscalização teria se equivocado ao examinar os créditos aproveitados pela Recorrente, já que partiu do pressuposto de que esses valores eram apropriados após a emissão da nota fiscal, sendo que, como esclarecido, a Recorrente somente os aproveita após o efetivo desembaraço aduaneiro do produto, sendo essa a razão da divergência identificada pela autoridade fiscal.

- Segundo o acórdão recorrido, a memória de cálculo apresentada pela Recorrente fazia referência apenas a valores de PIS e não de COFINS, contudo, a Recorrente teria apresentado, em sede de fiscalização/diligências, a documentação completa, contudo, de fato, não identificou nos autos do presente processo sua planilha completa, provavelmente em decorrência de erros no carregamento de arquivos eletrônicos.

- Sendo assim, a Recorrente, juntamente com o seu Recurso Voluntário, acosta aos autos a planilha contendo todas as informações relativas aos créditos de COFINS que foram apropriados (DOC_Comprobatorios0001.zip).

O acórdão recorrido, por sua vez, assim se posicionou:

“Como se vê o sujeito passivo quer que a prova a seu cargo seja carreada aos autos por diligência, a ser realizada em todas as notas fiscais e demais documentos, fato absurdo, já que a diferença, como ele mesmo disse, é mínima. Ele juntou aos autos cinco Danfes (doc. 10), emitidos por ele mesmo, e memória de cálculo (doc. 09) é a que consta da tela abaixo (parcial), onde está demonstrado que em alguns não há informação de nº da NF, em nenhum há valor da operação ou valor da Cofins (só há valor do PIS), tais documentos não se prestam para comprovar o que alega o requerente. Como já dito alhures, provar é mais do que apenas juntar documentos, deve-se concatenar as ideias e demonstrar o que se alega. Dessa forma, entendo que não há nada a ser revertido quanto a esse item também.”

Entendo que a decisão de piso, neste item, não merece reforma, uma vez que, ao contrário do que sustenta a Recorrente em seu Recurso Voluntário, a documentação carreada aos autos não é suficiente para comprovar as suas alegações, razão pela qual voto por manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal e mantida pelo acórdão recorrido, negando provimento ao Recurso Voluntário em relação a este item.

2.1.5. Energia Elétrica e 2.1.6. Aluguel de Prédios e de Máquinas

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente simplesmente alega que:

“(f) Despesas com energia elétrica e aluguéis de prédios e máquinas

131. Ademais, o V. Acórdão recorrido manteve glosa indevida de créditos apropriados pela Recorrente sobre despesas com energia elétrica e com aluguéis de prédios e equipamentos, que possuem expressa previsão, respectivamente, no art. 3º, incisos III e IV, da Lei nº 10.833/03, e foram aproveitados com base em dados regulares lançados em DACON, razão pela qual deverá ser reconhecido o direito da Recorrente.”

Em relação a estes itens, considerando a minha concordância com o entendimento do acórdão recorrido em relação a este item, valho-me dos seus fundamentos, como minhas razões de decidir:

“Quanto aos itens "1.5 Energia Elétrica" e "1.6 Aluguel de Prédios e de Máquinas", o sujeito passivo faz apenas a seguinte conjectura: a autoridade fiscal efetuou a glosa indevida de parte dessas despesas, mas que em sede de diligência poderão ser comprovados.

A autoridade fiscal pontuou em seu TVCF o seguinte:

1.5 Energia Elétrica

[...] foram adotados os valores constantes da escrituração fiscal digital do sujeito passivo representada pelos SPED-EFD.

*Foram comparados os valores informados nas memórias de cálculo, DACON e escrituração fiscal digital e foram apuradas diferenças que estão apontadas no Anexo 1 a este Termo. Em média, apurou-se diferença de 8,4%. Nesse caso, a diferença pode ser decorrente dos estabelecimentos que não apresentaram o SPED-EFD, contudo, **quando foi dada nova oportunidade para que o sujeito passivo relacionasse as notas fiscais de aquisição de bens e insumos no mercado interno – Termo de Intimação Fiscal 003 – não foram relacionadas as aquisições de energia elétrica. As diferenças que superaram os valores apurados através do SPED-EFD foram glosadas e estão demonstradas no Anexo 1 a este Termo.***

1.6 Aluguel de Prédios e de Máquinas

[...] foram cotejados com os valores registrados na contabilidade (SPED-ECD), que, aliás, foi de onde se retiraram as informações para elaboração do detalhamento das planilhas de cálculo.

Nesse item existe coincidência em relação a quase totalidade dos valores informados em DACON com aqueles constantes da escrita. Apenas no mês de janeiro existe divergência de valores, conforme se pode constatar no Anexo 1 a este Termo. Cumpre notar ainda que o sujeito passivo inverteu, em alguns meses, os valores a serem preenchidos nas linhas de aluguel de prédios com aqueles a serem informados como aluguel de máquinas, contudo, esse erro não trouxe qualquer vantagem ou desvantagem na apuração das contribuições.

Tal fato se verificou, também, nos meses de junho e agosto. Nos meses de novembro e de dezembro, a totalidade dos créditos foram apropriados unicamente à rubrica de aluguel de máquinas. Esse erro também não gerou vantagem ou desvantagem para o sujeito passivo, pois o valor apropriado corresponde à soma das despesas com aluguel de máquinas e de imóveis.

Exceto em relação ao mês de janeiro, nos demais meses essa rubrica não gerou diferença na apuração dos créditos a serem descontados na apuração do PIS e da COFINS pelo regime da não-cumulatividade.

Como se vê, novamente o sujeito passivo quer que a prova a seu cargo seja carregada aos autos por diligência a ser realizada. **Dessa forma, por falta de comprovação do que alega, entendo que não há nada a ser revertido quanto a esse item.**” (g.n.)

Dessa forma, voto no sentido de manter as glosas relacionadas à energia elétrica e aluguel de prédios e de máquinas, negando provimento ao Recurso Voluntário, neste tocante.

2.1.7. Encargos de Depreciação

Em relação a este item, houve a exoneração parcial do crédito tributário exigido pelo acórdão recorrido, nos termos já tratados no que se refere ao Recurso de Ofício.

Ademais, no que se refere à parte da glosa mantida, a Recorrente, juntamente com o seu Recurso Voluntário, apresenta uma nova memória de cálculo discriminativa dos créditos de PIS e COFINS aproveitados no período sobre despesas com depreciação de ativos, com as inclusões e ajustes mencionados pelo acórdão recorrido (referências de notas fiscais, dados dos fornecedores, contas contábeis de registro do bem, etc) (Doc_Comprobatórios0001.zip).

Como razões de decidir, adoto o seguinte trecho do acórdão recorrido:

“Quanto a tais glosas, o sujeito passivo se insurgiu alegando, em síntese, que os bens corpóreos classificados no ativo imobilizado são destinados a manutenção das atividades da companhia nos termos do art. 179 da Lei das S/A, e que de acordo com o Parecer Técnico, emitido pelo CPC, de nº 27 “ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é **mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos**; e (b) **se espera utilizar por mais de um período**”.

Também alega que apurou créditos que entende devidos por meio de encargos de depreciação no valor total de base de cálculo R\$ 20.915.976,08 (Doc. 11) e estão relacionados a sua atividade fim e não são imediatamente consumidos e que estariam desvinculados do conceito de exaustão, e de que a empresa é constantemente auditada por empresas inidôneas e nunca foram questionados sua dedutibilidade no IRPJ e na CSLL. Colacionou ainda o seguinte:

86. Inclusive, esse é o entendimento adotado pela RFB, conforme se verifica da Solução de Consulta abaixo:

"DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDÚSTRIA. SERVIÇOS DE "MANUTENÇÃO" DE PROGRAMAS. Ensejam apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de "manutenção" de programas de computador. Ihe ensejam apuração de contribuição para o PIS/Pasep, na forma do art.30, II, da Lei no10.637, de 2002, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de "manutenção" não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano." (Solução de Consulta no 120, de 27.4.2012 - não destacado no original)

Por fim alega que está comprovado o seu direito a manutenção dos créditos.

Primeiramente, a autoridade fiscal constatou que os *softwares* estavam registrados na contabilidade em conta de exaustão, e como bem imaterial que é, seu creditamento como ativo intangível só veio a permitir creditamento a partir de 2014 (já tratado acima), não estando em discussão aqui seu enquadramento como insumo. A Itautec é quem produz o software (registrado em conta de exaustão por ela) e não o adquiriu para uso.

De outra parte a autoridade fiscal verificou nas MCs (Memórias de Cálculos) apresentadas pelo sujeito passivo (vide relatório arquivos identificados como 001.03 a 001.14 - juntados conforme termo de fl. 799, que contém diversas planilhas, e especificamente quanto a este tópico a planilha denominada "Anexo-5 Depreciação") divergências de bases de cálculos nos valores de apuração dos créditos de depreciação, sendo que as do PIS (destacada em verde abaixo) eram maiores que as da Cofins (destacadas em amarelo), e foi as base de cálculos do PIS que eram maiores que o sujeito passivo informou em seus Dacons como geradoras de crédito para as duas contribuições.

Ou seja, essas MCs não eram confiáveis, e foi com base em contas contábeis de depreciação (SPED ECD) que a autoridade fiscal refez a análise e efetuou as glosas, que se encontram no "ANEXO 2 Depreciação" que é uma planilha do Auto de Infração que se encontra no arquivo Auto.02 (vide relatório). (...)

Na impugnação (I1) o sujeito passivo juntou planilha (Doc. 11 - 004.11), que não tem como ser utilizada para comprovar seus "novos" cálculos de depreciação, pois sequer conferem com os valores lançados nos Dacons, e em várias linhas não possuem informações básicas de nº da NF, dados do fornecedor, nem separação por centro de custo (este foi alocado pelo sujeito passivo em planilha a parte, mas

não consta da planilha principal, ou seja, não há comprovação disso), há lançamento de valores sobre software de programa jurídico, não há dados da conta contábil que registra o bem, etc, (...).”

Dessa forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, em relação a este item.

2.2. Glosas de créditos relacionadas ao conceito de insumo

Uma parte das glosas de crédito por creditamento indevido realizadas pela fiscalização decorre da utilização do conceito restrito de insumo, tendo em vista que o lançamento data de 2015, nos termos das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

A partir do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado em 2018, foi adotado o denominado “conceito contemporâneo de insumo”, a partir do qual o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, deve ser verificada a essencialidade ou relevância daquela determinada despesa para a atividade do contribuinte, em cada caso concreto.

2.2.1 Pesquisa e desenvolvimento

Sustenta a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, que à época dos fatos geradores, era empresa destinada ao desenvolvimento e comercialização de diversos tipos de equipamentos de informática. Além disso, a Recorrente oferecia seus serviços de assessoramento e assistência técnica, bem como serviços de processamento de dados e congêneres, tratando, portanto, de atividades bastante específicas e que demandam grande conhecimento na área de tecnologia.

Sendo assim, defende a Recorrente ser essencial a necessidade de promover grandes gastos em pesquisa e desenvolvimento para se manter atualizada no mercado, bem com desenvolver novos produtos. Alega que, diferentemente do que ocorre em outros setores, as constantes atualizações e aprimoramentos são imprescindíveis para que os produtos e serviços oferecidos pela Recorrente se mantenham competitivos no mercado, de forma que os gastos com pesquisa e desenvolvimento de produtos (“P&D”) não apenas são essenciais, como também relevantes à Recorrente.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Há que se considerar que a pesquisa e o desenvolvimento estão intimamente relacionados com o contexto de atividade da Recorrente, que é a produção e o desenvolvimento de *software* e outros equipamentos de informática, sendo revelando-se como essenciais e relevantes, enquadrando, portanto, tais despesas como insumos, já que uma empresa que trabalha com tecnologia e não investe em pesquisa e desenvolvimento não se manterá no mercado.

Ademais, em face da argumentação da Recorrente de que os gastos com P&D seriam despesas essenciais e obrigatórias também em virtude do comando do art. 11 da Lei no

8.248/91, que a obrigaria a despender recursos em pesquisas e desenvolvimentos, assim refutou o acórdão recorrido:

“Como se vê, é uma lei de 1991 (sem relação com o PIS e a Cofins não cumulativos), que prescreve benefícios na área do IPI, na aquisição de bens de informática por órgãos públicos federais, etc, porém condiciona a aplicação de recursos em pesquisa e desenvolvimento em projetos elaborados pela própria empresa, cujo projeto tenha sido objeto de apresentação aos respectivos Ministérios e produzidos de acordo com o processo produtivo definido pelo poder executivo.

Como nada disso foi comprovado pelo sujeito passivo, não há como entender que os valores relacionados em sua planilha, que declara se referirem a gastos em P&D, possam ser considerados insumos por imposição legal, como tratado no tópicos acima do PN Cosit nº 5/2018, sem demonstrar o sujeito passivo que integraram o seu processo produtivo, que se tornaram viáveis e geraram bens ou serviços produzidos e vendidos, que tenham integrado seu ativo intangível, que se refiram a bens desenvolvidos, etc.

(...)

Pelo exposto acima, e não tendo o sujeito passivo apresentado documentação probatória do que alega, muito menos que estariam relacionadas a despesas com projetos prescritos na lei nº 8.248/1991 (não há informação alguma a esse respeito na memória de cálculo apresentada), não vislumbro motivo algum para que as glosas sejam revertidas, nem mesmo com o novo conceito de insumo.

Salienta-se, contudo, que a Recorrente anexou aos presentes autos, juntamente com o Recurso Voluntário, o “Relatório Demonstrativo de Aplicações em Atividade de Pesquisa e Desenvolvimento”, referente ao ano calendário de 2011, e seu respectivo comprovante de apresentação à Receita Federal do Brasil, para demonstrar o investimento realizado em P&D no referido período.

Ademais, a Recorrente já teve reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos com despesas de cursos e treinamentos por serem considerados essenciais e relevantes, nos termos do Acórdão 3302-002959:

“CONCEITO DE INSUMO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE.

GLOSA: material de limpeza, gastos com material, veículos próprios, condução, viagem nacional, mão-de-obra temporária, manutenção de móveis e utensílios, equipamento de proteção individual, manutenção de imóveis, assessoria jurídica.

APROVEITAMENTO: cursos e treinamentos, pesquisa e desenvolvimento.

(...)

VOTO

k) Pesquisa e desenvolvimento

A Recorrente alega que é empresa destinada ao desenvolvimento e comercialização de diversos tipos de equipamentos de informática. Além disso, oferece aos seus clientes serviços de assessoramento e assistência técnica, bem como serviços de processamento de dados e congêneres, monitoramento, limpeza, e integração de sistemas eletrônicos de automação, demonstrando que **suas atividades são extremamente específicas e demandam grande conhecimento na área da tecnologia.** (...)

Há que se considerar que a pesquisa e o desenvolvimento está intimamente relacionado com o contexto de atividade da Recorrente, que é a produção e o desenvolvimento de *software*. Há o quesito essencialidade, enquadrando, portanto, tais despesas como insumo, já que uma empresa que trabalha com tecnologia e não investe em pesquisa e desenvolvimento ficará fadada ao fracasso. Assim, merece ser reformado o v. acórdão, considerando tais despesas como insumo no processo produtivo.”

(CARF, Processo nº 19515.720484/2012-87, Acórdão nº 3302-002.959, Recursos de Ofício e Voluntário, Recorrentes Fazenda Nacional e Itaotec S.A. – Grupo Itaotec, Sessão de 26 de janeiro de 2016)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa de créditos relacionados aos valores pagos a pessoas jurídicas, a título de pesquisa e desenvolvimento.

2.2.2 Assistência Técnica, Viagem Nacional e Veículos

Sustenta a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, que:

- A autoridade fiscal teria glosado os créditos aproveitados pela Recorrente sobre despesas para o cumprimento de assistência técnica fornecida aos seus clientes, tais como gastos com veículos, reembolso de quilometragem, combustível, dentre outros fastos com transporte e viagens de funcionários para prestação de serviços de assistência técnica, além de gastos com aquisição de peças de produtos eletrônicos para justamente concretizar esse serviço.

- O acórdão recorrido entendeu pela manutenção das glosas por desclassificá-las como insumos da atividade da Recorrente, que também não teria comprovado a natureza das despesas glosadas.

- Ao contrário do entendimento do acórdão recorrido, a aquisição de peças para reposição/conserto, bem como a locomoção dos funcionários para atendimento dos clientes da Recorrente seriam uma das principais características de suas atividades, de forma que os gastos com aquisição de peças, hospedagem e transporte para prestação dos referidos serviços são passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS.

Por sua vez, assim entendeu o acórdão recorrido:

“Como o sujeito passivo não apresentou quaisquer comprovações de que tais serviços se enquadrem de fato ao (novo) conceito de insumo, e de que o anexo 3 citado por ele (que foi extraído de sua própria memória de cálculo - TIF nº 3) não

permite a verificação da natureza das despesas glosadas (descrições genéricas e padronizadas, sem identificar sua individualidade), apenas faz alegações, e de que a autoridade fiscal pontuou em sentido de não haver o mínimo de informações nas memórias de cálculo que possam levar a considerar tais despesas como insumo (com o qual concordo), neste caso também sou de parecer contrário à concessão de créditos quanto a esse item.”

No caso concreto, entendo que não há como considerar gastos com veículos próprios, condução e viagem nacional, várias delas relacionadas a gastos com pessoas físicas, insumos na atividade da Recorrente, que não logrou fazer prova robusta ao contrário.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário em relação a esta rubrica.

2.2.3 Cursos e treinamentos

A Recorrente pleiteia a reconsideração dos gastos com cursos e treinamentos, pois alega que a qualificação de seus funcionários é essencial para o desempenho de suas atividades.

Tratando-se de uma empresa que desenvolve *software*, a qualificação profissional é imprescindível para a manutenção da atividade empresarial.

Dessa forma, entendo que os gastos com cursos e treinamentos são essenciais e relevantes no caso da Recorrente.

A Recorrente já teve reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos com despesas de cursos e treinamentos por serem considerados essenciais e relevantes, nos termos do Acórdão 3302-002959:

“CONCEITO DE INSUMO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE.

GLOSA: material de limpeza, gastos com material, veículos próprios, condução, viagem nacional, mão-de-obra temporária, manutenção de móveis e utensílios, equipamento de proteção individual, manutenção de imóveis, assessoria jurídica.

APROVEITAMENTO: cursos e treinamentos, pesquisa e desenvolvimento.

(...)

VOTO

b) Cursos e treinamentos

A Recorrente pleiteia a reconsideração dos gastos com cursos e treinamentos, pois alega que a qualificação de seus funcionários é essencial para o desempenho de suas atividades. A Fazenda Nacional entende que tais gastos não são essenciais ao processo produtivo.

Trata-se de uma empresa que desenvolve *software*, a qualificação profissional é imprescindível para a manutenção da atividade empresarial. Por tal motivo, reforma-se o v. acórdão, considerando os gastos com cursos e treinamentos essenciais ao processo produtivo e eles foram segregados no doc. 19, acostado à impugnação. (...)

(CARF, Processo nº 19515.720484/2012-87, Acórdão nº 3302-002.959, Recursos de Ofício e Voluntário, Recorrentes Fazenda Nacional e **Itautec S.A. – Grupo Itautec**, Sessão de 26 de janeiro de 2016)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa de créditos relacionados aos valores pagos a pessoas jurídicas, a título de cursos e treinamentos.

2.2.4 Manutenção de Equipamentos

Defende a Recorrente genericamente que os gastos incorridos com a manutenção de equipamentos são essenciais para o desenvolvimento as atividades realizadas à época, na qualidade de empresa fabricante e comercializadora de produtos, condicionada, portanto, ao bom funcionamento de seus móveis e utensílios.

Observa-se que a Recorrente não se presta a identificar e demonstrar, item a item, o enquadramento dessas despesas no conceito de insumo, e, simplesmente, não apresenta elementos que pudessem servir de base para qualquer tipo de aferição.

Dessa forma, nego provimento ao Recurso Voluntário neste item, mantendo a referida glosa.

2.2.5 Pagamentos a representantes comerciais

No tocante à glosa de despesas com pagamentos a representantes comerciais, a Recorrente apenas alega que *“no caso concreto da Recorrente, configuram gastos necessários para o desenvolvimento de suas atividades de comercialização de softwares e, portanto, devem ser considerados insumos”*.

Verifica-se, portanto, que a Recorrente apenas refuta genericamente a referida glosa, sem se dar ao trabalho de demonstrar ou justificar a essencialidade e relevância dessa despesa para o desempenho de suas atividades, razão pela qual a sua pretensão não pode subsistir.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa referente aos pagamentos a representantes comerciais.

2.2.6 Assessoria jurídica

No tocante à glosa de despesas com assessoria jurídica, a Recorrente apenas alega que seriam *“gastos necessários para o desenvolvimento de suas atividades”*.

Entendo não assistir razão à Recorrente, face à impossibilidade de considerar tais despesas essenciais para fins de enquadramento no conceito de insumos, razão pela qual deve ser mantida a glosa.

2.2.7 Contratação de serviços utilizados como insumos no mercado externo

Em seu Recurso Voluntário, assim sustenta a Recorrente:

- Em relação aos serviços contratados do exterior pela Recorrente, utilizados como insumos de suas atividades, a fiscalização elaborou o Anexo 4 da autuação no qual expressamente validou parte dos créditos aproveitados, por considerar as despesas essenciais, tais como serviços de contratação de alguns softwares e fornecimento de tecnologia, mas, por outro lado, promoveu a glosa de outras despesas que, em seu entendimento, não se enquadram no conceito de insumo passível de creditamento pelo PIS e COFINS, entendimento este que foi confirmado pelo acórdão recorrido.

- Todavia, pela própria tabela transcrita no acórdão recorrido, é possível verificar que alguns créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aquisição/licenciamento de softwares e fornecimento de assistência técnica foram contraditoriamente glosados nas autuações, que, por outro lado, aceitou os créditos apenas em relação a determinados softwares e serviços informáticos, sem, contudo, estabelecer qualquer diferenciação que, no entender da Recorrente, não existe.

- Sendo assim, visando demonstrar a contradição e similaridade entre créditos admitidos e glosados da mesma rubrica, a Recorrente trouxe aos autos, juntamente com o seu Recurso Voluntário, por amostragem, contratos de aquisição e licenciamento de softwares, vigentes à época dos fatos geradores (Doc_Comprobatórios0002 e 0003).

Compulsando os autos, verifica-se que as alegações da Recorrente não espelham a realidade dos fatos.

Juntamente com o Recurso Voluntário, a Recorrente junta alguns contratos de aquisição de hardware e licenciamento de softwares, como por exemplo, firmados com as empresas Cisco Systems Inc. e Syam.

Contudo, compulsando o citado Anexo 4, observa-se que as glosas realizadas em relação às operações da Recorrente com as referidas empresas não se referem às aquisições de softwares, como quer dar a entender a Recorrente, cujos créditos nos casos pertinentes foram reconhecidos pela fiscalização, mas sim relacionadas às despesas com “cartões de crédito corporativos” e “propaganda no exterior”.

Sendo assim, entendo que a decisão de piso não merece reforma neste tocante e adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do acórdão recorrido:

“Quanto ao item de glosa que se refere a “1.9 Serviços Utilizados como Insumos Adquiridos no Mercado Externo”, a autoridade fiscal pontuou o seguinte no seu TVCF:

*Os serviços adquiridos no mercado externo foram verificados, primeiramente, em face dos valores de PIS e de COFINS sobre importação de serviços **declarados em DCTF**. Nesse exame não foram identificadas diferenças substanciais, embora chame a atenção o fato de que quase a totalidade dos valores dos serviços importados terem sido considerados insumos para prestação de serviços.*

Mais uma vez se identifica o comportamento do sujeito passivo, que, aparentemente, toma crédito de PIS e de COFINS em relação a operações que não são insumos necessários à prestação de serviços ou à fabricação de bens.

Nessa situação foi possível identificar despesas pagas no exterior a instituições financeiras como o Banco do Brasil NY; despesas com consultorias jurídicas relacionadas a bancas de advogados especializados em direitos de propriedade intelectual; despesas com cartões de crédito corporativo; despesas com propaganda, com cursos e treinamentos, com aquisição de software; e até despesas com realização de teste de proficiência em idioma estrangeiro. Essas despesas, por óbvio, não são consideradas insumos e foram glosadas. A discriminação detalhada das glosas consta do Anexo 4 deste Termo.

No anexo 4 citado, constato que os itens glosados (pagos ou adquiridos do exterior) são os relacionados na tabela abaixo, cujos motivos das glosas a meu ver estão corretos, não devendo tais gastos com serviços, propaganda no exterior, marcas e patentes pagas ao Banco do Brasil em Nova York, gastos com cartão de crédito corporativo, testes de proficiência, pagamento a empresas não identificadas, consultoria jurídica, assinatura de jornais, etc, gerarem créditos ao sujeito passivo mesmo com o novo conceito de insumo: (...)”

Dessa forma, nego provimento ao Recurso Voluntário neste item, mantendo a referida glosa.

3. Glosas dos valores das contribuições retidas na fonte – a título de antecipação das contribuições devidas (infração 02).

Conforme assinalado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, nos termos dos artigos 30 e 31 da Lei 10.833/03, os pagamentos recebidos de outras pessoas jurídicas de direito privado em função de determinados serviços prestados sofrem retenção de PIS e COFINS.

Além disso, os pagamentos recebidos pela Recorrente de órgãos de direito público pela prestação de serviços e venda de mercadorias também sofrem retenções nos termos do artigo 34 da Lei 10.833/03.

As retenções acima mencionadas são consideradas como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação às contribuições sociais (PIS e COFINS).

A esse respeito, vejam-se as explicações do acórdão recorrido:

“As retenções não se tratam de créditos propriamente dito, mas de valores das contribuições que foram retidas por terceiros como antecipação do devido pelo sujeito passivo (o vendedor beneficiário não recebe parte do valor faturado), e elas podem ser deduzidas diretamente das contribuições devidas por ele (após a apuração entre débitos e créditos e se resultar em débito a pagar).

De regra, se houver uma retenção indevida (a maior) e ela já foi recolhida, não cabe ao vendedor peticionar perante o Fisco sua restituição. O DARF de recolhimento estará em nome do adquirente (fonte pagadora - responsável pela retenção e recolhimento), e cabe, de regra, a ele apresentar um pedido de restituição de pagamento indevido ou a maior que o devido. Abaixo norma a respeito do assunto, com grifos e destaques meus: (...)

Da mesma forma, se houver uma retenção a menor, não cabe ao Fisco cobrá-la do vendedor, mas sim do adquirente, que é o responsável legal em substituição (total)

ao contribuinte (vendedor). De toda forma, **o adquirente (fonte pagadora) deverá informar ao Fisco através da DIRF os valores dos rendimentos e das retenções efetuadas por ele e identificar de quem ele fez tais retenções (que é quem poderá se apropriar de tais valores). A auditoria se dá no adquirente, e só alcançaria o beneficiário se houver fraude.**

Dessa forma, não havendo prova de que existe uma fraude, **os valores retidos que constam do sistema DIRF da RFB geram ao vendedor o direito de seu uso / dedução, pois se tratam de pagamento antecipado do devido.** De fato, o vendedor não tem como interferir, sem ser de má-fé, nessa relação entre o responsável por substituição e o Fisco.

Por outro lado, **o vendedor pode deduzir do valor devido da contribuição a pagar no mês ou meses seguintes, ou efetuar pedido de restituição/compensação no caso de não haver contribuições a pagar. Ele também deve cumprir obrigações acessórias (exemplo, preencher as fichas dos Dacons com os valores das retenções e de sua utilização), que se não cumpridas geram no máximo a possibilidade de uma multa pelo seu não cumprimento, mas de forma alguma afetam o seu direito, se comprovado e dentro do prazo de sua utilização.”** (g.n.)

No caso concreto, a Recorrente alega que a autoridade fiscal desconsiderou os documentos e informações fornecidos por ela e se baseou em valores informados em DIRFs disponibilizadas no sistema da RFB, preenchidas por tomadores de serviços da Recorrente, alheios a esta fiscalização.

O acórdão recorrido, validando a utilização do valores informados em DIRFs disponibilizadas no sistema da RFB, se posicionou no sentido de que o cruzamento dessas informações é essencial, afinal de contas é a fonte pagadora quem declara e informa de fato quanto reteve e de quem reteve, pois, a obrigação de retenção é dela (ela seria a autuada se não fizer a retenção e recolhimento) e se constatada divergências entre as informações da fonte pagadora e do beneficiário (Itautec) caberia ao beneficiário – no caso, a Recorrente - comprovar o que alega, ônus do qual ela não teria se desincumbido.

Como bem esclarecem o acórdão recorrido e o recurso voluntário, foram realizadas diligências a fim de elucidarem as divergências apuradas pela fiscalização entre os valores aproveitados pela Recorrente e o valores declarados nas DIRFs, o que acarretou a glosa dos

valores correspondentes às deduções realizadas pela Recorrente que superaram os valores de retenções declarados em DIRFs e a formalização da exigência dos valores de PIS e COFINS que teriam sido deduzidos de forma indevida.

Consoante já tratado no tópico deste voto denominado “3. Exoneração parcial do crédito tributário exigido em relação às retenções na fonte das contribuições (infração 02).”, na parte em que se analisa o Recurso de Ofício, como decorrência dos resultados das diligências fiscais, da documentação apresentada, do teor das Informações Fiscais e das manifestações da Recorrente, foi promovida a exoneração parcial do crédito tributário exigido sob esta rubrica, tendo o acórdão recorrido, por um lado, reconhecido a necessidade de se computar os saldos acumulados dos anos de 2008 a 2010, bem como os valores referentes aos estabelecimentos filial da Recorrente - o que gerou a redução de cerca de R\$ 2.700.000,00 de principal exigido na autuações de PIS e COFINS.

Por outro lado, o acórdão recorrido concordou com a fiscalização no que se refere à limitação dos valores passíveis de utilização pela Recorrente aos montantes declarados em DIRFs, sustentando que, em que pese “*a falta de informações em obrigação acessória não afasta o direito*”, apenas as notas fiscais emitidas pela Recorrente não seriam hábeis o suficiente para permitir se ultrapassem os valores constantes das DIRFs, sendo que a Recorrente não teria trazido aos autos a comprovação do recebimento em valor a menor do que constam de todas nas notas fiscais e de que essa diferença a menor seria exatamente nos percentuais de retenção prescritos pela norma vigente (com memória de cálculo inclusa), e nem os lançamentos contábeis que as identificam, uma a uma, sendo que quem alega deveria provar o direito.

Sustenta a Recorrente que “*não pode ser penalizada pelo mero fato de seus tomadores de serviços não terem declarado os valores efetivamente retidos em suas DIRFs, visto é uma obrigação acessória alheia à competência e controle da Recorrente*”.

Todavia, o que se observa, no tocante à limitação dos valores passíveis de utilização pela Recorrente aos montantes declarados em DIRFs, é que não se questiona sem si o direito, mas sim, a comprovação do direito e isso, de fato, não foi feito satisfatoriamente pela Recorrente, como amplamente esclarecido no acórdão recorrido.

Apesar a Recorrente alegar o seu direito, ela não logrou comprovar o efetivo recebimento em valor a menor do que constam nas notas fiscais e de que essa diferença a menor seria exatamente nos percentuais de retenção prescritos pela norma vigente, apresentando apenas memórias de cálculos e cópias das notas fiscais, de forma a contestar os valores informados nas DIRFs disponibilizadas no sistema da RFB.

Dessa forma, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

4. Cobrança indevida por erro de fórmula identificado no acórdão recorrido.

O acórdão recorrido assim reconheceu:

“Apenas a título de conhecimento, **há um erro cometido pela autoridade fiscal** na linha "DACON 6B Sv Insumos ME" do mês de março do Anexo 1 (quadro 2 acima), em que consta os seguintes valores na fórmula utilizada pela autoridade fiscal " $=1115979,93+478557,81+289135$ ", entretanto, **o valor correto do último item seria 2891,35, e que gerou um valor indevido a maior de R\$ 286.243,65 (conforme dados extraídos do respectivo Dacon), fato que será por mim corrigido.**” (g.n.)

Desta forma, o acórdão recorrido aponta e ressalta a existência de um erro cometido pela Autoridade Fiscal que levou a uma cobrança indevida no valor de R\$ 286.243,65, que seria pelo acórdão recorrido objeto de correção.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que a despeito de expressamente afirmar que corrigiria o erro da Autoridade Fiscal, cancelando a cobrança indevida de R\$ 286.243,65, o acórdão recorrido, provavelmente por um lapso, no momento de consolidar os novos valores remanescentes da autuação, não efetuou a referida correção.

Dessa forma, considerando a cobrança indevida e maior reconhecida pelo acórdão recorrido no valor de R\$ 286.243,65, deve ser abatido referido valor no saldo remanescente a ser cobrado da Recorrente, em observância e cumprimento ao já decidido.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS e, no mérito, por dar parcial provimento para reverter as seguintes glosas por creditamentos indevidos de PIS e COFINS (infração 01):

a) glosas relacionadas às notas fiscais de devolução de mercadorias com a indicação dos CFOPs 1949 e 2949;

b) glosa de créditos relacionados aos valores pagos a pessoas jurídicas, a título de pesquisa e desenvolvimento;

c) glosa de créditos relacionados aos valores pagos a pessoas jurídicas, a título de cursos e treinamentos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães