



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11065.720351/2014-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.086 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2017
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente Transcontinental Logística S/A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

REGIMES DA CUMULATIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS. Os contribuintes sujeitos à tributação da Cofins sob o regime da não-cumulatividade devem declarar sob este regime o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, à exceção das receitas previstas no art. 10 da Lei 10.833/2003, que deverão ser submetidas ao regime da cumulatividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PROVA. Na apuração de Cofins não-cumulativa, a prova da existência do direito de crédito indicado na DACON incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance.

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria

Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-Cofins e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, regime da não-cumulatividade, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 6.470.939,05 (sendo R\$ 5.316.326,19 a título de Cofins não-cumulativa e R\$ 1.154.612,86 a título de PIS não-cumulativo). A multa aplicada foi de 75%, conforme dispõe o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A fiscalização analisou a correspondência entre os valores declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributos Federais) e DACon (Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais) com os apurados na escrituração contábil e fiscal da empresa, relativamente ao período compreendido entre 01 de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2010, quanto à apuração da base de cálculo e aos créditos e deduções da Cofins e PIS/Pasep não-cumulativos.

Do relatório da decisão recorrida, extrai-se o resumo das infrações apuradas:

3. DAS INFRAÇÕES APURADAS

3.1 - DA TRIBUTAÇÃO PELO REGIME INDEVIDO DAS RECEITAS

3.1.1 - TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DA CUMULATIVIDADE

Através dos Dacons enviados à RFB, a fiscalizada demonstra possuir receitas sujeitas a tributação pelo regime da cumulatividade no período de janeiro/2009 a junho/2010, tributadas à alíquota de 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, no mercado interno, constantes da linha 04 das fichas 07B e 17B.

A fiscalizada foi intimada (fls. 4262 a 4264) e através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 4394 a 4396) a informar e descrever quais as receitas (mensalmente) e o respectivo embasamento legal utilizados para inclusão no regime da cumulatividade das receitas auferidas.

Em atendimento aos respectivos termos, a contribuinte demonstra inclusão de valores no regime da cumulatividade, porém se manifesta que o antigo contador não deixou nenhuma identificação das origens destas receitas cumulativas, nem algum embasamento legal para tais lançamentos.

Transcrevemos a legislação vigente, correspondente à base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

(...)

Cabe frisar que não identificamos na empresa quaisquer receitas relacionadas no art. 10 da Lei nº 10.833/2003, as quais estariam sujeitas à incidência cumulativa das contribuições.

Demonstramos a seguir os valores constantes dos DACon(s) (fls. 5694 a 6414) como receitas cumulativas, porém sem amparo legal.

Efetuamos ainda de ofício o lançamento das diferenças recolhidas a menor das contribuições para o PIS e da COFINS, onde deduzimos do valor devido corretamente o valor declarado nos respectivos DACon(s).

Seguem, no auto de infração, às fls. 6428/6429, tabelas contendo o cálculo das diferenças recolhidas a menor das contribuições para o PIS e da Cofins informadas pelo contribuinte sob o regime da cumulatividade. O cálculo apresenta, por período de apuração, os seguintes dados:

1- O valor da base de cálculo do PIS/Cofins informadas pelo contribuinte em Dacon como cumulativas.

2 – O valor do PIS/Cofins não-cumulativo, calculados sobre a base de cálculo do item anterior, incidindo sobre esta base de cálculo as alíquotas da não-cumulatividade (1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins).

3- Diferença do valor informado pelo contribuinte em Dacon a título de PIS/Cofins na cumulatividade (sob alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a Cofins) e o valor calculado pelo auditor a título de PIS e Cofins não-cumulativos (sob alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins).

O auto de infração segue nos seguintes termos:

3.2 – DOS CRÉDITOS INDEVIDOS

Transcrevemos a legislação vigente, correspondente ao direito de o contribuinte efetuar créditos para desconto dos valores devidos para as contribuições.

(...)

3.2.1–CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE DEPRECIações

DAS REGRAS APLICÁVEIS AO DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE A DEPRECIação DE BENS DO IMOBILIZADO

Analizando os DACON apresentados pela contribuinte verificamos que houve apuração de créditos de PIS e COFINS sobre os bens do ativo permanente. De acordo com o art. 2º da Lei nº 11.051/04, as pessoas jurídicas podem apropriar créditos de PIS e Cofins sobre o valor de 1/24 avos do custo de aquisição de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e adquiridos após 1º de outubro de 2004 até 31 de dezembro de 2005.

Para as máquinas e equipamentos e outros bens do ativo permanente adquiridos entre 1º de maio de 2004 e 30 de setembro de 2004 e a partir de 01 de janeiro de 2006, o fator de apropriação de créditos é de 1/48 avos do valor de aquisição dos bens.

A seguir transcrevemos a legislação vigente:

(...)

De acordo com o art. 15 da Lei nº 10.833/03, os mesmos critérios se aplicam também ao PIS.

A Lei nº 10.865/04 veio restringir o direito ao crédito tratado no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Esta Lei estabeleceu que, a partir de agosto de 2004, apenas a depreciação ou amortização de bens adquiridos a partir de maio daquele ano dão direito ao crédito a ser descontado na apuração das contribuições.

(...)

Ao analisarmos os documentos apresentados, constatamos que estão incluídos na base de cálculo para apuração dos créditos a serem deduzidos das contribuições devidas valores correspondentes a aquisição de móveis e utensílios, computadores, armários de vestiário, impressoras, câmeras fotográficas etc. sem amparo legal para sua inclusão.

Assim, de acordo com as determinações legais, efetuamos a glosa de ofício dos valores correspondentes às depreciações de veículos frota leve (automóveis), depreciações de móveis, depreciação de bens de informática nos respectivos períodos, conforme valores constantes dos demonstrativos de apuração da base

de cálculo das contribuições apresentados à fiscalização em atendimento aos respectivos Termos de Intimação Fiscal.

Demonstramos a seguir os valores glosados mensalmente, os quais foram incluídos na base de cálculo pela fiscalizada:

(...)

O auditor apresenta, às fls. 6434/6435, os valores glosados mensalmente, por terem sido considerados indevidamente pelo contribuinte: depreciação c/veículos de frota leve (automóveis), depreciação com móveis e utensílios e depreciação com bens de informática.

Segue o auto de infração (fl.6435):

3.2.2 – CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS PJ

(...)

Em análise aos documentos apresentados e observação já inserida no Termo de Intimação lavrado em 08/08/2013, constata-se que os serviços prestados referem-se a segurança privada, engenharia de segurança no trabalho, serviços de portaria, serviços de limpeza, honorários advocatícios, honorários de auditoria, etc.

Por estarem em desacordo com as determinações da legislação fiscal em vigor, efetuamos a glosa dos valores utilizados pela fiscalizada como serviços prestados por PJ, conforme demonstrativo da apuração das bases de cálculo apresentadas à fiscalização em atendimento aos Termos de Intimação.

O auditor apresenta, à fl. 6436, os valores glosados mensalmente, por terem sido deduzidos indevidamente pelo contribuinte a título de serviços prestados por PJ.

Ao final da fl. 6436 o auto de infração continua da seguinte forma:

3.2.3 – CRÉDITOS EM DESACORDO COM O ART. 3º DAS LEIS Nº 10.637/02 e 10.833/03

(...)

A fiscalizada inclui na base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas para o PIS e da COFINS, nos anos-calendário de 2009 e 2010, valores correspondentes a custos e/ou despesas com fotocópias, seguros, condução, material de expediente, copa e cozinha, malote, correios e telégrafos, xerox, material de limpeza, armazenagens, estivas, pallet e outros, gasolina, aluguel de boxes, despesas c/representantes, comunicações, material de consumo, pedágios, programa de qualidade, manutenção de informática, contrato de informática, segurança e transportes de valores, seguros de veículos e caminhões, seguros de carga, SINDMERG, SINDICAM, SINDIMOV, equipamentos de segurança da frota pesada e operações de embarque, valores estes que demonstramos a seguir, extraídos dos respectivos demonstrativos apresentados à fiscalização.

Os valores desembolsados com os custos/despesas acima descritos não possuem amparo legal para sua inclusão nas bases de cálculo dos créditos das contribuições, de acordo com a legislação em vigor, conforme a seguir transcrita:

(...)

O auditor apresenta, às fls. 6441/6448, demonstrativo dos valores constantes das demonstrações de apuração dos créditos utilizados pela fiscalizada e que foram objeto de glosa.

O auto de infração segue, à fl. 6448, nos seguintes termos:

3.2.4 – GLOSAS DE CRÉDITOS PELA FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

(...)

Em atendimento ao Termo de Constatação e Reintimação Fiscal a fiscalizada protocolou resposta em 30/10/2013, onde informa que não foram localizados os documentos não apresentados em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal em 25/09/2013.

Efetuamos a glosa dos créditos utilizados pela contribuinte, conforme descrito a seguir, valores estes extraídos dos demonstrativos consolidados das bases de cálculo apresentados à fiscalização, seja por falta de amparo legal, seja pela não apresentação da documentação hábil e idônea que comprove e embase os valores incluídos na respectiva base de cálculo.

Às fls. 6449/6455 constam tabelas demonstrando as glosas resultantes das não apresentação da documentação hábil e idônea que comprove e embase os valores incluídos na respectiva base de cálculo ou pela falta de amparo legal na utilização dos créditos.

Ao final o auditor apresenta planilhas totalizadoras.

Os argumentos de defesa da Recorrente contra os fundamentos da autuação podem ser assim resumidos:

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS E DO RELATÓRIO DO PROCEDIMENTO FISCAL (fl.6493)

Aqui o autuado insurge-se contra os valores glosados no item 3.2.4 – Glosa de créditos pela falta de apresentação de documentos.

O contribuinte alega a nulidade do auto de infração em função da falta de discriminação entre os valores apurados referente a créditos utilizados sem amparo na legislação e os créditos glosados pela falta de apresentação de documentação.

Abaixo alguns trechos de sua defesa:

(...)

A leitura atenta do parágrafo acima transcrito denota, portanto, que o referido item 3.2.4 tem em verdade dois objetivos, quais sejam, listar valores que posteriormente serão objeto de glosa em razão de: i) falta de amparo legal; e, ii) não apresentação da documentação hábil e idônea.

Acontece que a leitura da planilha que dá suporte ao referido item 3.2.4 do Relatório do Procedimento Fiscal (autos, fls. 6449/6455), denota que, na mesma, restaram informadas a competência, a conta contábil (conta consolidada), a sua nomenclatura e o valor da base de cálculo em reais (R\$).

Não existiu, em momento algum, a necessária discriminação entre os valores relativos a contas contábeis glosadas em razão de falta de amparo legal para aproveitamento dos créditos, e contas contábeis glosadas em razão da não apresentação da documentação hábil e idônea que comprove e embase os valores incluídos na base de cálculo glosada.

Ora, se as glosas ocorreram em razão de: i) falta de amparo legal; e, ii) não apresentação da documentação hábil e idônea, não restam dúvidas de que as planilhas e cálculos apresentados deveriam, por óbvio, discriminar, mês a mês, e de forma clara e detalhada, o que foi glosado em razão de falta de amparo legal para aproveitamento de créditos, e o que foi glosado em razão da não apresentação da documentação hábil e idônea que comprove a origem do crédito pleiteado pela Impugnante. Com efeito, o valor de um crédito que restou glosado em razão da falta de amparo legal para o seu aproveitamento pode, em decisão futura, seja em esfera administrativa, seja em esfera judicial, vir a ser considerado hábil.

(...)

No caso, não restam dúvidas de que a Impugnante não teve como saber, no caso ora analisado, se os valores objeto das planilhas de fls. 6449/6455 foram glosados em razão de falta de amparo legal, ou em razão de ausência de sua comprovação, situação que se caracteriza como verdadeiro cerceamento de defesa e nulidade dos Autos de Infração lavrados, conforme adiante passa a demonstrar.

(...)

Tal modo de proceder é essencial para que as informações fiquem claras para a Impugnante, possibilitando assim que a mesma possa apresentar sua defesa com total conhecimento daquilo que lhe é exigido, respeitando-se, dessa forma, o contraditório e a ampla defesa garantidos no artigo 5º, inciso LV, e 93, inciso IX, da Constituição Federal vigente, e procedendo-se a um lançamento válido, que respeite os termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional.

A DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR PARTE DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS (fl.6498)

Aqui o contribuinte alega a decadência do lançamento referente ao mês de janeiro/2009. O autuado considera que, tendo tomado ciência do auto de infração apenas em 30.01.2004, estariam decaídos os créditos tributários do PIS e da Cofins do período de apuração de 01 a 30 de janeiro/2009.

Abaixo estão transcritos alguns trechos da defesa:

(...)

Dessa forma, em razão da Impugnante ter sido intimada em 30.01.2014, somente poderiam ser exigidos valores a partir da data de 31.01.2009, sob pena de frontal violação às disposições contidas no artigo 156, incisos V e VII, combinado com o artigo 150, parágrafo 4º, todos do Código Tributário Nacional - CTN.

E, em se cuidando de tributos objeto de lançamento por homologação, como é o caso das contribuições para o PIS e para a COFINS, aplica-se a regra do parágrafo 4º do citado artigo 150, do CTN, o qual aduz que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, (grifou-se).

*Por sua vez, os incisos V e VII, do artigo 156, do CTN, aduzem, respectivamente, que extinguem o crédito tributário, dentre outros, a prescrição e a **decadência** e o **pagamento antecipado** e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.*

*A técnica impositiva adotada pela legislação das Contribuições para o PIS e para a COFINS ajusta-se perfeitamente à disciplina do supracitado artigo 150 do CTN, donde se tem que os pagamentos antecipados realizados pela Impugnante extinguem o crédito sob a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, a qual, todavia, **deverá, obrigatoriamente, se efetivar no prazo máximo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, considerando-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito se, nesse período, nenhuma manifestação contrária emitir a Fazenda Pública.***

*Assim posta a questão, forçoso concluir que, enquadrando-se as contribuições para o PIS e para a COFINS na categoria de tributo cujo lançamento se dá por homologação, o Auto de Infração jamais poderia alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente a **30 de janeiro de 2009**, eis que não se pronunciou a Fiscalização Federal, em tempo hábil, quanto aos valores recolhidos ou não ao Erário, operando-se, destarte, a decadência.*

(...)

Dessa forma, não restam dúvidas de que devem ser afastados os lançamentos das contribuições para o PIS e para a COFINS anteriores à data de 30.01.2009, visto que os mesmos encontram-se atingidos pela decadência, o que desde já se requer.

ITEM 3.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DA CUMULATIVIDADE (fl.6501).

Aqui o contribuinte entende que o auditor fiscal, após constatar que o autuado não estava sujeito ao regime de cumulatividade do PIS/Cofins, não poderia, a partir da base de cálculo informada, recalcular as contribuições com a alíquota da não-cumulatividade.

Abaixo estão transcritos os principais trechos da defesa:

Efetivamente, havendo a constatação pela d. Fiscalização de que a Impugnante não está sujeita ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS através do lançamento de ofício ora combatido (fls. 6427), em nenhuma hipótese poderia exigir valores que, mesmo declarados pelo Contribuinte, pretensamente, teriam deixado de ser recolhidos.

De fato, ainda que informados esses valores na linha 04 das Fichas 07B e 17B da DACON, a constatação da Fiscalização de que a Impugnante não se sujeita a essa sistemática de recolhimento das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, por corolário lógico, impede o lançamento de valores pretensamente não recolhidos ou então recolhidos a menor.

(...)

Entrementes, não resta qualquer sombra de dúvida quanto à existência, no presente caso, de conduta contraditória por parte da Administração Pública que, mesmo constatando no Auto de Infração que a Impugnante não se sujeita à sistemática cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, da mesma exige valores que deixaram de ser recolhidos sob tal sistemática.

(...)

Em sendo assim, não há como olvidar, na aplicação ao direito tributário pátrio, o princípio da moralidade, não ficando o Julgador Administrativo e o Poder Judiciário silente às arbitrariedades praticadas pela Administração Pública e também pelos seus agentes, quando agindo em desconformidade com suas atribuições e em verdadeiro abuso de poder (CF/88, art. 37, caput e § 6º), quanto mais pelo fato de que, constatado pela d. Fiscalização que a Impugnante não se sujeita à sistema cumulativa das contribuições, exige valores pretensamente não recolhidos nessa sistemática, ainda que declarados, erroneamente, diga-se, pelo Contribuinte.

A situação posta leva unicamente à conclusão de que o Auto de Infração ora combatido é nulo de pleno direito, ou, no mínimo, totalmente improcedente, eis que, com a afirmação de fls. 6427, de que "Cabe frisar que não identificamos na empresa quaisquer receitas relacionadas no art. 10 da Lei n. 10.833/2003, as quais estariam sujeitas à incidência cumulativa das contribuições" há a admissão expressa por parte da Administração de que a Impugnante não se submete a essa sistemática de recolhimento.

Dessa forma, não restam dúvidas de que deve ser afastado o lançamento em relação ao ponto 3.1 do Auto de Infração ora combatido.

ITEM 3.2.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO - DOS CRÉDITOS INDEVIDOS POR DEPRECIACÃO (fl. 6504)

Aqui o autuado insurge-se contra a falta de fundamentação dos argumentos fiscais que levaram à glosa de créditos de PIS e Cofins sobre encargos de depreciação. Alega que o auditor não fundamentou os motivos que levaram ao lançamento. Insurge-se contra a série de restrições ao desconto de créditos trazidas pela Lei 10.865/2004, dentre elas a vedação ao desconto de créditos decorrentes da depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004.

Abaixo alguns trechos da defesa:

Em nítida confusão intelectual, a d. Fiscalização principia o trabalho fazendo uma retrospectiva da evolução legislativa relacionada ao tema, para ao final concluir pela

glosa dos créditos de PIS e de COFINS sobre a aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado, porém, sem justificar os fundamentos de tal glosa.

Aqui, é importante explicitar que a Lei nº 10.865/04, alterando as leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, introduziu uma série de restrições ao desconto de créditos para as empresas submetidas à sistemática não-cumulativa em relação ao PIS e à COFINS, dentre as quais a vedação ao desconto de créditos decorrentes da depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004, in verbis:

(...)

Todavia, a inovação trazida pelo art. 31 da Lei nº 10.865/2004 acima, que limitou temporalmente o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado, tomando como referência a data de aquisição dos mesmos, impingiu clara afronta a direitos tutelados pela Constituição, senão vejamos.

(...)

Ora, sendo as depreciações e amortizações de bens do ativo imobilizados despesas/custos incorridos na produção das receitas tributáveis, não pode o legislador ordinário impor restrição ao aproveitamento de créditos, utilizando-se de critério arbitrário (bens adquiridos anteriormente a 30 de abril de 2004), desvinculado da sistemática de não-cumulatividade adotada para o PIS e COFINS.

(...)

Com efeito, os bens de ativo imobilizado adquiridos pela Impugnante na vigência da sistemática da não-cumulatividade deram origem a créditos, que, apesar de ainda não quantificados e passíveis de aproveitamento, se incorporaram ao patrimônio jurídico da empresa. Assim, mesmo que ainda não tenha ocorrido a depreciação, o direito ao crédito já existe, pois os bens foram adquiridos de outra empresa, contribuinte de PIS/COFINS, sendo "transferido" ao impugnante o ônus tributário indireto. Dessa feita, vislumbra-se que a restrição imposta pela Lei nº 10.865/04 contrapõe-se diretamente ao inciso XXXVI do art. 5º da Constituição, pois desrespeita a regra segundo a qual a lei não prejudicará o direito adquirido.

Da mesma forma, referida Lei afronta a irretroatividade da norma tributária, prevista no art. 150, III, "a" da Constituição, pois incide sobre fatos anteriores à sua própria instituição - aquisições de bens utilizados para a produção ou prestação de serviços incorporados ao ativo imobilizado - tolhendo os efeitos previstos pelas leis anteriores, segundo as quais tais aquisições davam direito ao creditamento e redução do valor devido a título de PIS e COFINS.

Ainda, a vedação do aproveitamento de créditos, instituída por lei, também viola o princípio da segurança jurídica e da não surpresa, uma vez que inúmeros contribuintes realizaram investimentos em maquinário, equipamentos, etc, com o intuito de aproveitar dos créditos garantidos pelo primado da não cumulatividade.

(...)

Por fim, a Lei nº 10.865/2004 afrontou os princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência, pois criou uma distinção entre contribuintes, da seguinte forma: (i) para contribuintes que adquiriram bens incorporados ao ativo imobilizado antes de 01.05.2004, não há direito de crédito na apuração do PIS e da COFINS em relação a depreciação e amortização desses bens; (ii) para contribuintes que adquiriram bens para integrar seu ativo imobilizado a partir de 01.05.2004, há direito de crédito na apuração do PIS e da COFINS em relação a depreciação e amortização desses bens.

(...)

Portanto, de qualquer ângulo que se analise o art. 31 da Lei nº 10.865/04, merece guarida a impugnação aqui realizada, para que seja afastado o entendimento fiscal quanto ao ponto e garantindo-se o direito da Impugnante ao creditamento do PIS e COFINS sobre as depreciações e amortizações de bens incorporados ao seu ativo imobilizado, em consonância com o primado da não cumulatividade.

ITENS 3.2.2 E 3.2.3 DO AUTO DE INFRAÇÃO - DOS PRETENSOS CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS JURÍDICAS E EM DESACORDO COM O ART. 3º DAS LEIS N. 10.637/02 E 10.833/03 (fl.6509)

O item 3.2.2 do auto de infração trata de glosa de créditos indevidos sobre serviços prestados por PJ e o item 3.2.3 trata sobre créditos em desacordo com o art.3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Aqui o contribuinte apresenta-se inconformado com a glosa dos créditos descontados do PIS/Cofins. **Argumenta que a delimitação dos tipos de créditos que podem ser descontados do PIS/Cofins, através de dispositivos infralegais, fere a Constituição Federal/88 e aos princípios da não-cumulatividade das contribuições.** O autuado tece ainda comentários sobre a divergência do entendimento de “insumos” nas legislações referentes ao IPI e ao PIS/Cofins.

Abaixo transcrevem-se alguns trechos da defesa:

(...)

Pela leitura dos dispositivos acima, observa-se, desde já, que o legislador ordinário, em que pese ter notadamente dado feição própria à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, ao seu próprio alvedrio, limitou o direito de crédito sobre a aquisição de alguns bens e serviços.

(...)

Alterando este cenário, a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições sociais sofreu modificação quanto à sua natureza jurídica, tendo sido alçada ao status de princípio constitucional, quando da edição da Emenda Constitucional nº 42/03, a qual modificou a redação do art. 195, § 12, da Constituição Federal, in verbis:

(...)

Da leitura desse dispositivo constitucional, compreende-se que ficou reservada ao poder legiferante ordinário a autonomia de unicamente definir os setores de atividade produtiva em que o PIS e a COFINS seriam não-cumulativos. Sendo assim, caso eleito determinado setor econômico, a aplicação da não-cumulatividade não poderia ser amesquinhada e dever-se-ia efetivá-la nos moldes do Texto Fundamental.

Ocorre, porém, que as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, bem como as leis editadas posteriormente pelo legislador infraconstitucional, estabelecem uma série de restrições ao aproveitamento de crédito que não se coadunam com o primado da não-cumulatividade estabelecido pelo legislador constitucional.

Ainda, nesse contexto, a Lei nº 10.865/04 também introduziu uma série de restrições ao desconto de créditos para as empresas submetidas à sistemática não-cumulativa em relação ao PIS e à COFINS, impingindo, dessa forma, clara afronta à sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, bem como de outros direitos tutelados pela Constituição Federal.

(...)

Nesse passo, como cediço, o primado da não-cumulatividade se encontra desenhado originalmente no Texto Magno, nos termos dos arts. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, para o IPI e ICMS e, com a promulgação da EC nº 42/03, passou a alcançar também as contribuições sociais.

(...)

Primeiramente, da leitura dos dispositivos mencionados (CF 153, § 3º, II e 155, § 2º, I), observamos que, para o IPI e ICMS, a CF/88 expressamente definiu a sistemática de efetivação do princípio da não-cumulatividade, estabelecendo o direito do contribuinte de compensar o montante desses tributos com o quantum de imposto cobrado nas etapas anteriores, silenciando-se, porém, no que tange à definição e operacionalização dessa mesma sistemática para o PIS e a COFINS.

Na prática, a sistemática constitucional da não cumulatividade do IPI e do ICMS impõe que, nas diversas operações que envolvem a industrialização ou a circulação de mercadorias, respectivamente, o tributo devido seja calculado com base na diferença verificada entre o valor do crédito (= montante de IPI e ICMS recolhidos na operação

anterior, qual seja, aquela da qual decorreu a entrada do produto/mercadoria no estabelecimento) e do débito (= montante de IPI e ICMS a ser recolhido quando da saída do produto/mercadoria do estabelecimento) registrados na escrita fiscal da empresa. Tal sistemática permite que o tributo não incida em cascata, mas somente sobre o valor agregado naquela etapa da cadeia produtiva ou de circulação da mercadoria.

(...)

Tomando-se o IPI como exemplo, a Constituição Federal, se por um lado, estabeleceu que sua regra matriz de incidência é o fato de "industrializar produtos", por outro estabeleceu que o montante a ser a tal título recolhido deverá resultar da diferença entre os valores já pagos de IPI na etapa produtiva imediatamente anterior (créditos) e aqueles devidos na saída do produto industrializado nessa etapa (débitos).

É evidente que esse montante a ser efetivamente recolhido a título de IPI deve guardar relação com a regra matriz de incidência, qual seja, industrializar produtos. Daí porque lógico e pertinente estabelecer que os créditos passíveis de abatimento e que contribuirão para que se chegue ao quantum debeaturs sejam somente aqueles custos vinculados a entradas de materiais efetivamente empregados no processo de industrialização. Diga-se, então, que tais custos hábeis a gerar direito ao crédito de IPI são, em última análise, os denominados insumos industriais, ou seja, os materiais empregados na industrialização de produtos, que já tenham passado por um processo industrial na etapa produtiva anterior e, portanto, se sujeitado também à incidência do IPI.

(...)

A regra da não cumulatividade do PIS e da COFINS está prevista diretamente pela Constituição Federal como princípio informador destas contribuições sociais, sendo que o § 12, artigo 195, da CF/88 dispõe que tais contribuições serão não-cumulativas, ficando reservada ao poder legislador ordinário a autonomia de unicamente definir os setores de atividade produtiva em que o PIS e a COFINS seriam não-cumulativos.

Muito embora não tenha o constituinte definido expressamente a forma de efetivação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, até porque, à luz da melhor doutrina e jurisprudência, não é função da Constituição estabelecer conceitos, isso não significa dizer que ela conferiu ao legislador infraconstitucional uma carta branca para inserir dentro do conceito de "não-cumulatividade" o que melhor lhe aprouvesse.

(...)

Nessa toada, cabe adiantar que as restrições ao aproveitamento do crédito a determinados bens e serviços escolhidos ao talante do legislador infraconstitucional descaracterizam o conceito constitucional da não cumulatividade previsto na Magna Carta.

(...)

As contribuições ao PIS e à COFINS têm por base de cálculo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, tal como definido pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, tendo em vista que tal materialidade de incidência (totalidade das receitas auferidas) é completamente diferente daquela do ICMS e do IPI, também, por consequência o será em relação à forma de efetivação do princípio constitucional da não cumulatividade.

Com efeito, o conteúdo constitucional da não cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS só pode ser entendido e empregado em consonância com sua materialidade definida constitucionalmente, qual seja, a receita e o faturamento da pessoa jurídica (art. 195, I, b, CF/88).

(...)

Do perspicaz entendimento transcrito acima, observa-se que a não cumulatividade das contribuições sociais aplica-se ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto

ou mercadoria, sendo que a formação de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção.

Deveras, a sistemática não cumulativa das contribuições sociais implica uma relação indissociável entre receitas e as despesas necessárias/insumos formadores da receita, sendo estes últimos essenciais e indispensáveis para a formação de receitas de vendas de mercadorias e serviços, tais como o transporte realizado pela Impugnante entre suas filiais, as despesas com desembarque e depósito das mercadorias, etc.

Assim, de todo o exposto, corroborado pelo recentíssimo posicionamento jurisprudencial acima, fica claro que a sistemática apropriada para dar efetividade a não-cumulatividade peculiar para o PIS e COFINS, tendo em vista a característica própria do pressuposto material de incidência (auferir receitas) dessas contribuições, diferentemente da sistemática do IPI e do ICMS, deve se operar pela concessão de créditos sobre as despesas necessárias/insumos incorridos para a formação das receitas tributáveis, sob o pressuposto lógico de que tais despesas/insumos, em relação às quais está se concedendo o crédito, foram outrora receita para a pessoa jurídica "da etapa anterior" e, por consequência, já foram tributadas pelo PIS e pela COFINS.

(...)

Como já mencionado, a partir da edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, ficou compreendida a supremacia constitucional do conceito de não-cumulatividade para as exações em tela, de forma que, quando o legislador ordinário estabelecer que determinado setor de atividade econômica deve submissão à sistemática da não-cumulativa (não incidência "em cascata") para apuração do PIS e da COFINS, essa deve ser entendida como princípio constitucional inafastável, impassível de mitigação por legislação inferior.

Isso significa dizer que todas aquelas despesas e custos, pagos à pessoa jurídica nacional (e que, portanto, já sofreram a incidência do PIS e da COFINS), que são necessários à formação das receitas tributadas, devem gerar créditos de PIS e COFINS, sob pena da mesma parcela de receita ser tributada em multiplicidade ao longo da cadeia produtiva/comercial.

Todavia, na contramão da sistemática de não-cumulatividade PLENA do PIS e da COFINS adotada pela CF/88, o Auto de Infração combatido estabelece uma série de restrições ao aproveitamento de crédito que não se coadunam com o primado da não-cumulatividade estabelecido pelo legislador constitucional, conforme será demonstrado a seguir.

Assim, as restrições ao direito de crédito do PIS e da COFINS trazidas pelo Auto de Infração descaracterizam o conceito constitucional da não cumulatividade, criando uma sistemática de não cumulatividade parcial, em clara ofensa ao quanto previsto na Magna Carta.

(...)

Nesse caso, não se pode perder de vista que a Instrução Normativa guarda papel secundário no sistema legislativo posto, eis que é ato que emana do poder executivo, sendo norma meramente complementar, com função, portanto, de interpretar as Leis postas, sem, contudo, extravasar seus limites quer mitigando, quer tolhendo ou concedendo direitos não garantidos na lei que visou interpretar.

(...)

Nesse respeito, insta salientar que as interpretações da Receita Federal do Brasil mencionadas no Auto de Infração, restringem a própria noção de insumo aplicável às contribuições do PIS e da COFINS admitida pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, vez que tais Leis que instituíram a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS definem claramente que os insumos utilizados na produção ou fabricação de bens devem gerar direito aos créditos.

Vale dizer: a legislação que trata da não-cumulatividade do PIS e da COFINS definiu que toda e qualquer despesa na aquisição de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens gera direito ao creditamento e, em nenhum momento, vinculou o

direito de crédito apenas às despesas com insumos que tenham contato físico com o produto final ou que sofram desgaste durante o processo de produção.

As Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 são claras e expressas, não trazendo qualquer restrição ao creditamento de despesas com bens e serviços que, apesar de não terem contato físico com o produto final ou não sofrerem desgaste direto, são aplicados no processo industrial ou de fabricação dos bens.

(...)

Portanto, de todo o exposto, vislumbra-se que a Impugnante faz jus ao aproveitamento de todas as despesas que foram necessárias à formação de sua receita tributável pelo PIS e pela COFINS, sendo certo que o Auto de Infração, tendente a restringir e mitigar o conceito de insumo e despesas passíveis de gerar crédito de PIS e COFINS, representam clara transgressão aos ditames previstos nas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, e, conseqüentemente, clara ofensa à sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS de forma PLENA, devendo, assim, ser afastadas por esse e. Órgão Julgador.

(...)

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Impugnante houve por bem classificar como insumos, em virtude da essencialidade dos mesmos para a prestação de seus serviços.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados serviços tomados de pessoas jurídicas ou a tomada dos demais créditos apontados na decisão recorrida, não haveria a possibilidade de a Impugnante exercer seu objeto social, razão pela qual, em que pese o respeito pela I. Fiscalização, ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Impugnante, entende que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os serviços e os demais créditos tomados caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

ITEM 3.4(sic) DO AUTO DE INFRAÇÃO - GLOSA DE CRÉDITOS PELA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS (fl.6537)

Ao final da impugnação o autuado ainda se insurge pela glosa de créditos decorrentes da falta de amparo legal ou pela falta de apresentação da documentação solicitada pelo auditor. Entende que o auditor não especifica que artigos de lei foram violados.

Abaixo transcrevem-se alguns trechos:

Por fim, o auto de lançamento volta a exercitar considerações em torno da pretensamente indevida tomada de créditos pela Impugnante, "seja por falta de amparo legal, seja pela não apresentação de documentação hábil e idônea que comprove e embase os valores incluídos na respectiva base de cálculo".

Todavia, a d. Fiscalização não aponta relativamente a estas operações um só artigo de lei violado. Não argui qualquer infringência às leis civis ou comerciais. Não se insurge contra os valores em discussão. Não impugna a existência jurídica da documentação apresentada.

(...)

A mera alegação da Fiscalização, de que foram tomados créditos "sem amparo legal" e "sem a apresentação de documentação idônea", reflete o exercício abusivo das funções de fiscalização, porque agride o princípio básico da independência e autonomia de cada operação realizada.

O lançamento engendrado pela fiscalização é o exemplo típico da intolerável arbitrariedade camuflada em quadros demonstrativos, com dezenas de anexos, sob a aparência de uma lisura e amplitude que não possuem, cujo desiderato é sempre justificar exigências tributárias inconstitucionais e ilegais.

(...)

Não obstante, protesta a Impugnante pela juntada posterior de documentos que comprovem as alegações aqui expendidas e o direito de crédito a que faz jus a impugnante.

A 3ª Turma da DRJ/FOR, no Acórdão nº 08-032.674, manteve a integralidade da atuação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

COFINS NÃO-CUMULATIVA.

Os contribuintes sujeitos à tributação da Cofins sob o regime da não-cumulatividade devem declarar sob este regime o total das receitas auferidas pela PJ, à exceção das receitas previstas no art 10 da Lei 10.833/2003, que deverão ser submetidas ao regime da cumulatividade.

CRÉDITOS INDEVIDOS.

Devem ser glosados os créditos descontados indevidamente no cálculo da COFINS, quanto em desacordo com as previsões legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO.

Os contribuintes sujeitos à tributação do PIS sob o regime da não-cumulatividade devem declarar sob este regime o total das receitas auferidas pela PJ, à exceção das receitas previstas no art 8º da Lei 10.637/2002, que deverão ser submetidas ao regime da cumulatividade.

CRÉDITOS INDEVIDOS.

Devem ser glosados os créditos descontados indevidamente no cálculo do PIS, quanto em desacordo com as previsões legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Os valores informados em DCTF constituem confissão de dívida por expressa disposição legal, sendo, portanto, instrumentos hábeis e suficientes para a exigência do crédito tributário.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. A legislação tributária estabelece que a escrituração regular, acompanhada dos documentos que a lastreiam, faz prova a favor do contribuinte

ATIVIDADE VINCULADA.

Por exercer atividade plenamente vinculada à legislação, não compete à Autoridade Administrativa apreciar questões relacionadas às alegações de afronta a princípios constitucionais e/ou ilegalidade de leis.

DECADÊNCIA.

O prazo decadência para os lançamentos por homologação ocorre em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

FATO GERADOR.

Considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Em seu Recurso Voluntário, a empresa repisou os exatos argumentos de sua impugnação, acrescentando em contraposição ao item 3.2.3 do AIIM, a análise específica dos seguintes créditos: gasolina, pedágio, manutenção de veículos de frota leve e operações de embarque.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Nulidade do Auto de Infração e do Relatório do Relatório do Procedimento Fiscal

Neste ponto, diante da falta de inovação nos argumentos da empresa, adoto a fundamentação da decisão de piso, como minhas razões de decidir, nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, com redação da Portaria nº 329, de 2017:

Aqui o autuado insurge-se contra os valores glosados no item 3.2.4 – Glosa de créditos pela falta de apresentação de documentos.

O contribuinte alega a nulidade do auto de infração em função da falta de discriminação entre os valores apurados referente créditos utilizados sem

amparo na legislação e os créditos glosados pela falta de apresentação de documentação.

Este item é referente à solicitação constante no Termo de Intimação Fiscal nº 10.1.07.00-2013-00450-6, de 08/08/2013, fls.4397/4399, onde o auditor fiscal intima o contribuinte a demonstrar quais os bens e valores foram considerados para cálculo dos créditos das contribuições (linha 9/ Fichas 6A e 16A dos Dacons dos anos-calendário 2009 e 2010). O contribuinte é intimado ainda a informar a que se referem os custos/despesas constantes nos demonstrativos de apuração dos créditos a serem deduzidos das contribuições devidas, conforme lista abaixo:

(...)

O contribuinte foi intimado ainda a apresentar contratos e documentos fiscais que embasaram os créditos utilizados a título de aluguel (conta 411XX001), de aluguel de equipamentos (conta 411XX0056) e serviços PJ (conta 411XX0041). Em resposta o autuado apresentou correspondência, datada de 25/09/2013, fls. 4403/4404, onde entrega os documentos solicitados através do Termo de Intimação Fiscal nº 10.1.07.00-2013-00450-6, porém com a ressalva (item 2.1) de não haver localizado os documentos referentes às contas abaixo listadas:

(...)

Portanto os créditos referentes às contas acima foram glosados pela não apresentação da documentação requerida pelo auditor. Os valores das bases de cálculo destes créditos estão bem discriminados pela autoridade fiscal, no auto de infração, item 3.2.4 – Glosa de créditos pela falta de apresentação de documentos. As planilhas aí apresentadas trazem apenas as contas acima especificadas pelo contribuinte e para as quais não houve apresentação da documentação requerida pela autoridade fiscal.

Os créditos não considerados por estarem em desacordo com a legislação constam em planilhas específicas do auto de infração, fls. 6432/6448, nas quais são apresentadas as respectivas bases de cálculo dos créditos glosados, nos seguintes itens: 3.2.1 – Créditos indevidos sobre depreciações, 3.2.2 – Créditos indevidos sobre serviços prestados PJ e item 3.2.3-Créditos em desacordo com o art.3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Portanto, **não procede** a argumentação do contribuinte de que houve falta de discriminação entre os valores apurados referentes a créditos utilizados sem amparo na legislação e os créditos glosados pela falta de apresentação de documentação.

Sobre a não apresentação da documentação solicitada pelo auditor, esclarece-se que a legislação tributária estabelece que a escrituração regular, acompanhada dos documentos que a lastreiam, faz prova a favor do contribuinte. É o que se infere dos artigos 923 e 924 do RIR/99, a seguir transcritos:

Art. 923 A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Enfim, a autuação está fundamentada nos dispositivos legais que a regem e a descrição dos fatos já conduz às situações jurídicas que desencadearam o lançamento, pois a narração é clara, não deixando dúvida quanto ao fato imputado, o que permitiu à empresa identificar o fundamento da exigência fiscal.

Ademais, consta nos autos, que a Recorrente foi intimada de todos os atos, bem como foi exercido o amplo direito de defesa mediante contraditório regularmente instaurado, tendo sido ofertada a impugnação ao lançamento e apresentado o presente recurso voluntário.

Portanto, não se vislumbram nulidades do auto de infração, por ausência de violação às prescrições dos art. 142 do CTN, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, restando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, e estando presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação sob exame, não há que se falar em cerceamento de defesa.

O que pretende a Recorrente é a reforma do julgado da DRJ, questão de mérito que será analisada a seguir.

Alegação de decadência do direito do fisco lançar parte das contribuições exigidas

Requer a Recorrente o reconhecimento da decadência do lançamento referente ao mês de janeiro/2009, do dia 01 ao dia 30, diante da intimação do auto de infração em 30/01/2004.

Entendo que o fato gerador do PIS e da COFINS ocorreu em 31/01/2009. Assim, aplicando-se o art. 150 do CTN, já que houve pagamento parcial, verifica-se que o lançamento poderia ser efetuado até 31/01/2014.

Logo não há que se falar em decadência do lançamento para nenhum dos fatos geradores abarcados pela autuação em comento.

Item 3.1 do auto de infração - tributação pelo regime da cumulatividade

A empresa declarou valores de PIS/COFINS cumulativos, em Dacon e em DCTF. Entretanto, a fiscalização não identificou nenhuma das receitas relacionadas no art. 10 da Lei nº 10.833/2003, as quais estariam sujeitas à incidência cumulativa das contribuições.

Alega a Recorrente que a fiscalização, ao constatar que a autuada não estava sujeita ao regime de cumulatividade do PIS/Cofins, não poderia, a partir das bases de cálculo informadas, recalcular as contribuições com a alíquota da não-cumulatividade. Entende tratar-se de conduta contraditória, que afronta a moralidade administrativa.

Quando instada a especificar as receitas que compõem a base de cálculo do PIS/Cofins cumulativos informados nas suas declarações, a empresa assim se manifestou (e-fl. 4401):

Diante desta solicitação e como já informado anteriormente, informamos que o antigo contador não deixou nenhuma identificação das origens destas receitas cumulativas nem tão pouco algum embasamento legal para tais lançamentos. Assim, não temos como compor e identificar tais receitas com seus respectivos embasamentos legais.

Diante disso, entendo não merecer reparos os cálculos da fiscalização, e-fls. 6428/6429, tabelas que contêm as diferenças recolhidas a menor das contribuições para o PIS e da Cofins informadas pelo contribuinte sob o regime da cumulatividade. O cálculo apresenta, por período de apuração, os seguintes dados:

1- O valor da base de cálculo do PIS/Cofins informadas pelo contribuinte em Dacon como cumulativas.

2 – O valor do PIS/Cofins não-cumulativo, calculados sobre a base de cálculo do item anterior, incidindo sobre esta base de cálculo as alíquotas da não-cumulatividade (1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins).

3- Diferença do valor informado pelo contribuinte em Dacon a título de PIS/Cofins na cumulatividade (sob alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a Cofins) e o valor calculado pelo auditor a título de PIS e Cofins não-cumulativos (sob alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins).

Portanto, não merece acolhida este pleito do contribuinte.

Item 3.2.1 do auto de infração - dos créditos indevidos por depreciação

Foram glosados os valores de depreciação com veículos de frota leve (automóveis), com móveis e utensílios e, depreciação com bens de informática.

Em sua defesa, assevera que não houve a fundamentação legal para a glosa de créditos de PIS e Cofins sobre encargos de depreciação, e que as restrições ao desconto de créditos trazidas pela Lei nº 10.865/2004, dentre elas a vedação ao desconto de créditos decorrentes da depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004, é inconstitucional por afronta ao inciso XXXVI do art. 5º e art. 150, III, "a" da Constituição Federal.

Quanto ao primeiro argumento, o Termo de Verificação Fiscal elenca claramente o fundamento legal das glosas:

De acordo com o art. 2º da Lei nº 11.051/04, as pessoas jurídicas podem apropriar créditos de PIS e Cofins sobre o valor de 1/24 avos do custo de aquisição de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e adquiridos após 1º de outubro de 2004 até 31 de dezembro de 2005.

Para as máquinas e equipamentos e outros bens do ativo permanente adquiridos entre 1º de maio de 2004 e 30 de setembro de 2004 e a partir de 01 de janeiro de 2006, o fator de apropriação de créditos é de 1/48 avos do valor de aquisição dos bens.

A seguir transcrevemos a legislação vigente: (...)

De acordo com o art. 15 da Lei nº 10.833/03, os mesmos critérios se aplicam também ao PIS.

A Lei nº 10.865/04 veio restringir o direito ao crédito tratado no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Esta Lei estabeleceu que, a partir de agosto de 2004, apenas a depreciação ou amortização de bens adquiridos a partir de maio daquele ano dão direito ao crédito a ser descontado na apuração das contribuições.

(...)

Já a respeito da inconstitucionalidade da Lei nº 10.865/2004, cabe a aplicação da Súmula CARF nº 02, a qual dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Itens 3.2.2 e 3.2.3 do auto de infração - dos pretensos créditos indevidos sobre serviços prestados por pessoas jurídicas e em desacordo com o art. 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03

A empresa incluiu na base de cálculo do PIS e da Cofins valores correspondentes a serviços prestados por pessoa jurídica, a saber: a segurança privada, engenharia de segurança no trabalho, serviços de portaria, serviços de limpeza, honorários advocatícios, honorários de auditoria, etc.

Reitera que todos os serviços prestados por pessoas jurídicas estão envolvidos na sua própria prestação de serviços. Contudo, a prova da essencialidade da prestação desses serviços para a atividade da Recorrente não foi feita. Não houve a descrição pormenorizada de suas atividades e como as mesmas dependeram desses serviços de terceiros. Não foram acostados contratos ou outros elementos para se aferir essa essencialidade.

Logo, entendo que as glosas foram corretas, já que não se subsomem ao disposto no inciso II do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pelo qual é permitida a inclusão na base de cálculo para apuração dos créditos a serem deduzidos das contribuições devidas, os valores correspondentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País e que sejam insumos para a prestação de serviços.

Outrossim, foram glosados os créditos tomados pela empresa referente a: *fotocópias, seguros, condução, material de expediente, copa e cozinha, malote, correios e telégrafos, xerox, material de limpeza, armazenagens, estivas, pallet e outros, gasolina, aluguel de boxes, despesas com representantes, comunicações, material de consumo, pedágios, programa de qualidade, manutenção de informática, contrato de informática, segurança e transportes de valores, seguros de veículos e caminhões, seguros de carga, SINDMERG, SINDICAM, SINDIMOV, equipamentos de segurança da frota pesada e operações de embarque*, por entender a fiscalização que não há previsão legal para seu aproveitamento.

Neste ponto também a controvérsia se refere ao conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

A Recorrente pleiteia aplicação ampla e plena da não-cumulatividade, defende que faz jus ao aproveitamento de todas as despesas que foram necessárias à formação de sua receita tributável pelo PIS e pela COFINS.

Dentro do universo das glosas, faz a análise analítica de quatro itens que entende como insumos - gasolina, pedágio, manutenção de veículos de frota leve e operações de embarque:

Gasolina – na operação de logística utiliza caminhões, embora tenha na sua contabilidade indicado “gasolina”, trata-se na verdade de “diesel” essencial para a consecução de sua atividade.

Pedágio – por se tratar de atividade de logística, tal como a gasolina, o pedágio essencial para a consecução dos serviços prestados em sua plenitude.

Manutenção de veículos de frota leve – realiza o serviço de logística com o uso de veículos leves.

Operações de embarque – realiza além do serviço de logística, o serviço de embarque e desembarque, na conta contábil à época, este serviço estava contabilizado como serviço de embarque. E para a consecução de serviço prestado, a empresa dispunha de empresa terceirizada.

As atividades desenvolvidas pela Recorrente demonstradas em seu objeto social são: prestação de serviços de despachos aduaneiros de importação e exportação, de coordenação de operações portuárias etc.

O insumo deve ser necessário e essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa. Em razão disso, só podem ser considerados como insumos os bens e os serviços diretamente utilizados, necessários e essenciais à prestação de serviços ou à fabricação dos produtos destinados à venda, o que demanda, então, análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade.

Em decorrência, na apuração de PIS/Cofins não-cumulativo, a prova da existência do direito de crédito indicado em DACON incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Isso porque regra geral considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito:

CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

É do próprio contribuinte o ônus de registrar, guardar e apresentar os documentos e demais elementos que testemunhem o seu direito ao creditamento.

As despesas pleiteadas como “insumo” pela empresa foram apontadas de forma genérica: material de expediente, de limpeza, gasolina, despesas com representantes, comunicações, pedágios, manutenção de informática, segurança e transporte de valores, manutenção de veículos de frota leve e operações de embarque.

Entendo que as glosas estão corretas, por duas razões: 1- não há como se atestar a segregação entre as despesas pleiteadas como inerentes à prestação de serviços ou como aplicadas em âmbito administrativo e 2- não constam nestes autos laudos, pareceres, contratos, nada em que se depositar a certeza da utilização dessas despesas como insumos.

A gasolina (ou diesel como retificou no recurso voluntário), em tese, seria insumo para a empresa de logística, desde que tivesse havido a segregação entre o combustível aplicável na prestação de serviço e o aplicado na área administrativa. O mesmo raciocínio se aplica ao “Pedágio”.

As despesas com representantes e a segurança/transporte de valores também em tese seriam insumos, desde que devidamente apontados e descritos, com suporte documental mínimo.

A manutenção de veículos de frota leve, se insumo fosse, deveria estar acompanhada de apontamento no ativo da empresa de quais veículos se trata e no que consiste tal “manutenção”.

Quanto às operações de embarque, alega a Recorrente que a consecução desse serviço se dava através de empresa terceirizada, mas não há contratos nos autos ou ordens de serviço que demonstrem essa relação.

Assim, não logrou êxito a empresa em comprovar a existência dos créditos da não-cumulatividade. Ademais, não há como se conceder crédito de despesa que “em tese” poderia ser insumo.

Não há que se olvidar que as declarações, informações, documentos e registros contábeis elaborados pelos contribuintes somente fazem prova a seu favor perante o Fisco, quanto à existência de direito pretendido, se calcados em documentos fiscais hábeis e idôneos.

Não é possível se afirmar a essencialidade dos créditos referidos, motivo pelo qual o creditamento requerido não encontra respaldo na legislação (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), portanto devem ser mantidas as glosas.

Item 3.2.4 do auto de infração - glosa de créditos pela não apresentação de documentos

Insurge-se contra as glosas pela não apresentação de documentos. Mas em resposta a intimação sobre a comprovação dos créditos tomados, a empresa assim se manifestou (e-fl. 5446):

- 1) Solicita, o Auditor Fiscal, informar a que se referem os custos/despesas constantes dos demonstrativos de apuração dos créditos a serem deduzidos das contribuições devidas para o PIS e a COFINS, correspondentes às contas contábeis constantes no item 2 do Termo de Intimação de 08/08/2013, com ciência via postal em 12/08/2013: a empresa informa que são custos/despesas aplicados ou consumidos na geração da prestação de serviços.
- 2) Solicita, o Auditor Fiscal, apresentar os documentos constantes do item 2.1 de sua resposta ao Termo de Intimação, sob pena de glosa sem análise dos mesmos: conforme já informado no referido termo, protocolado em 25/09/2013, os documentos das rubricas lá mencionadas não foram localizados.

Assim, por falta de comprovação documental, está correta a glosa dos itens: fotocópias, seguros, malote, correios, xerox, seguros de veículos e caminhões, seguros de carga, SINDMERG, SINDCAM, SINDIMOV e equipamentos de segurança frota pesada.

Por fim, requer a juntada posterior de documentos que comprovem as alegações expendidas e o direito de crédito a que faz jus a empresa. Contudo, não há novos elementos trazidos aos autos no recurso voluntário.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a integralidade do crédito tributário objeto dos autos de infração.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora