



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13864.720107/2015-44  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.469 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de agosto de 2019  
**Recorrente** GENRENT DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2011, 2012

**CONTRIBUIÇÕES. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS.**

Correta a glosa de créditos apurados a partir de despesas de arrendamento mercantil pagas a empresa sediada no exterior uma vez que tais operações estão sujeitas à alíquota zero e por esta razão não geram créditos.

**CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE DESPESAS DE DEPRECIÇÃO. NECESSIDADE DA RELAÇÃO DOS BENS COM O PROCESSO PRODUTIVO.**

A tomada de créditos calculados sobre as despesas de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado está condicionada à sua utilização na produção de bens destinados à venda ou à prestação dos serviços, e no caso concreto os computadores e telefones relacionam-se à administração da empresa e não à venda ou prestação do serviço.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012

**APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS EM FASE RECURSAL. INADMISSIBILIDADE.**

Em processo decorrente de Auto de Infração, é ônus do contribuinte fazer prova dos seus argumentos no quando da impugnação, na forma do artigo 16 do Decreto Lei 70.235/72, sob pena de preclusão.

**ANÁLISE DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE**

Não compete a este colegiado aferir a constitucionalidade das normas tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso em face da aplicação do enunciado de Súmula 02. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corintha Oliveira Machado, Walker Araujo, Gerson José Morgado de Castro, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## Relatório

Sinteticamente, a Recorrente é empresa dedicada à importação, locação, transporte e instalação de grupos geradores de energia elétrica, e foi autuada em razão de alegado não recolhimento ou recolhimento a menor de PIS e de COFINS, em relação aos seguintes itens:

A controvérsia cinge-se aos seguintes pontos:

- a) Apuração das bases de cálculo das contribuições relativamente a fevereiro de 2011, março de 2011, junho de 2011, julho de 2011, agosto de 2012 e outubro de 2012 que foram objeto de deduções por parte do contribuinte.
- b) Contribuição ao PIS e Cofins retidas sobre notas fiscais emitidas para a Companhia de Eletricidade do Acre S/A nos períodos de janeiro de 2012, agosto de 2012 e setembro de 2012, trazidas aos autos apenas quando da apresentação do Recurso Voluntário.
- c) Créditos decorrentes de encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado utilizado no escritório.

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade que culminou na conversão do julgamento em diligência (Resolução 14-3.524, de 21 de março de 2016) realização de uma diligência nos seguintes termos:

“Como relatado, a autuação decorre da constatação de variada gama de diferenças entre o declarado pela contribuinte e o apurado pela Autoridade Fiscal no bojo de procedimento de auditoria.

De acordo com o teor da impugnação e dos documentos juntados, cabe, para que o julgamento possa se dar de forma equânime, atender aos argumentos da contribuinte em dois aspectos:

- a) exame dos documentos trazidos na impugnação e relacionados com os créditos calculados sobre os encargos de depreciação;
- b) avaliação da efetividade e regularidade dos pagamentos que a autuada alega não terem sido considerados pela Autoridade Fiscal.

Com efeito, no que tange ao primeiro item, o motivo da glosa reside na falta de apresentação de documentação hábil a comprovar o preenchimento das condições para a apuração de créditos da não-cumulatividade. Na medida em que a contribuinte faz juntar aos autos uma série de notas fiscais no intuito de fazer a demonstração requerida, tais documentos devem ser submetidos à Autoridade Fiscal para que os examine.

No segundo item, a contribuinte arrola uma série de pagamentos que, segundo alega, teriam sido feitos à época dos fatos geradores aqui envolvidos e que, no entanto, não teriam sido corretamente alocados nos sistemas eletrônicos da Administração Tributária por conta das características da apuração de seus tributos e das peculiaridades das declarações. Tendo sido juntados os documentos que a contribuinte entende representarem tais recolhimentos, é preciso que a Autoridade Fiscal sobre eles se manifeste.

Assim, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Autoridade Jurisdicionante:

- a) examine os documentos referentes aos créditos apurados sobre os encargos de depreciação trazidos com a impugnação;
- b) examine a efetividade e regularidade dos recolhimentos que a contribuinte relaciona em sua impugnação e alega ter realizado.

Feitos os exames, manifeste-se a Autoridade Fiscal, em relatório circunstanciado, sobre as conclusões a que chegou, explicitando as razões para o acatamento ou não dos documentos trazidos com a impugnação e definindo seus eventuais efeitos sobre o montante lançado de ofício.”

A diligência culminou no reconhecimento de parte das alegações da Recorrente, considerando os encargos de depreciação e os comprovantes de recolhimento resultando na planilha denominada “Tabela 7”.

A referida diligência também desconsiderou as depreciações relativas aos bens imobilizados que no seu entendimento não estariam relacionados à prestação de serviços pela empresa, como computadores, periféricos, equipamentos de telefonia fixa, móveis, utensílios, veículos ligados à administração e ligados à produção.

Por retratar com precisão os fatos ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório exarado pela DRJ quando da sua análise do caso:

“Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, e-fls. 1.498/1.520, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 28.469.682,13, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/07/2015.

No Relatório Fiscal de fls. 1.461/1.497, a autoridade autuante, após descrever os procedimentos adotados e os documentos apresentados, contextualiza da seguinte forma o lançamento:

## **5. DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E COFINS APURADAS**

5.1. Inicialmente, a Fiscalização analisou as receitas (bases de cálculo de contribuições) constantes no SPED-Contábil Original comparando-as com as receitas informadas no SPED-Contribuições. É importante ressaltar que não houve informação no SPEDContribuições das contas contábeis relacionadas aos dados de bases de cálculo de receitas nele apresentados. Os campos para informação das contas contábeis relativas aos valores informados estão vazios no SPED-Contribuições. Esta falta de informação não impede a transmissão dos dados, mas dificulta o confronto entre os dados do SPED-Contribuições e SPEDContábil.

Mesmo assim, a Fiscalização procurou fazer a análise/confronto entre esses dois dados apresentados, fazendo uma apuração prévia baseada nos dados do SPEDContábil, e

apresentando ao contribuinte as divergências para com o SPED-Contribuições na Tabela 2 do anexo ao TIPF emitido em 10/02/2015 e recebido em 18/02/2015.

5.2. A apuração prévia das bases de cálculo de contribuições no SPED-Contábil foi efetuada pela Fiscalização através das contas contábeis do grupo contábeis da conta 4150200100001 - Aluguéis e Arrendamentos. Em 2012, a conta Aluguéis e Arrendamentos tem o código 4110200200006, fazendo parte do grupo de contas código 411 - Receitas Operacionais. A totalização mensal das receitas apuradas através do SPED-Contábil Original consta da “Tabela 1 - Contribuições Apuradas - Anos 2011 e 2012” do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”.

5.3. Conforme informação do Sr. Thomaz Baccharini - CPF 300.151.528-71, procurador da empresa (ver item 1 da fl.03 do DOC031, abaixo transcrito), para apuração da correta base de cálculo de contribuições do SPED Contribuições, devem ser subtraídos destas os valores das reversões das medições de faturamento.

“1) As reversões da Medições de Faturamento que no DACON fazem parte das bases de cálculo das contribuições, no SPED Contribuições estão lançadas como “Outras operações com direito a crédito”, devido à falta de uma campo mais adequado para seu lançamento. Estes lançamentos representam R\$ 1.036.921,24 que estão sendo somados aos créditos;”

5.4. A Fiscalização verificou que as reversões de medições constam da conta contábil 4110200200002 – Medição de Faturamento. Os ajustes (diminuições da base de cálculo de contribuições) foram alocados como “Outras operações com direito a crédito” no registro “F100” do SPED-Contribuições. Totalizariam um valor de R\$ 1.036.921,25 correspondentes a R\$ 875.313,96 em janeiro/2011, R\$ 90.331,76 em junho/2011 e R\$ 71.275,53 em agosto/2011.

5.5. Segundo informação do procurador, estes valores foram declarados como ajustes a fim de conciliar os valores do SPED Contribuições com os valores do SPED Contábil. Estas totalizações mensais das bases de cálculo de contribuições apuradas, os valores de ajustes e as bases de cálculo de contribuições ajustadas apuradas no SPED-Contribuições foram transpostas respectivamente para as colunas “Bases de Cálculo de Contribuições SPED Contribuições”, “Ajustes Negativos de Bases de Cálculo de Contribuições (Bases de Cálculo de Outros Créditos)” e “Bases de Cálculo de Contribuições SPED-Contribuições (Após Ajustes)” da “Tabela 1 - Contribuições Apuradas - Anos 2011 e 2012” do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”.

5.6. Nota-se que o valor de R\$ 90.331,76 em junho/2011 não consta da coluna “Ajustes Negativos de Bases de Cálculo de Contribuições (Bases de Cálculo de Outros Créditos)” da “Tabela 1 - Contribuições Apuradas - Anos 2011 e 2012” do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”. Isto decorre do fato que a empresa não declarou na realidade este valor no registro “F100” do SPED-Contribuições, embora afirme o contrário (ver trecho da fl.02 do DOC031), abaixo transcrito.

“Somando os créditos e subtraindo o débito, chega-se ao resultado de (R\$ 90.331,76). Este valor está lançado como locação de bens móveis em outras operações com direito a crédito. Subtraindo-se este valor da receita de R\$ 14.388.594,68 será encontrado o resultado de R\$ 14.298.262,92, igual ao DACON e ao grupo de receitas do SPED Contábil.”

5.7. Com relação às divergências entre as receitas (bases de cálculo de contribuições) constantes no SPED-Contábil Original e as receitas informadas no SPED-Contribuições apuradas pela Fiscalização no TIPF emitido em 10/02/2015 (DOC029), o contribuinte apresentou esclarecimentos através de sua Nota Explicativa (DOC031- fls 2 e 3).

...

5.9. As bases de cálculo de contribuições mensais finais apuradas pela Fiscalização após a correção das divergências supracitadas constam da coluna " Base de Cálculo Contribuições Fiscalização" da "Tabela 1 – Contribuições Apuradas - Anos 2011 e 2012" do " DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração". Observamos que houve modificação nos valores das bases de cálculo apuradas pelo contribuinte nos SPED-Contribuições dos meses de fevereiro/2011, março/2011, junho/2011, agosto/2012 e outubro/2012. As contribuições foram apuradas de acordo com o artigo 1º da Lei nº 10.637/02 (PIS) e artigo 1º da Lei nº 10.833/03 (COFINS).

5.10. Na "Tabela 1 - Contribuições Apuradas - Anos 2011 e 2012" do " DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração" também constam as contribuições mensais de PIS e COFINS apuradas pela Fiscalização. As contribuições foram apuradas aplicando-se as alíquotas de 1,65% e 7,60% para o PIS e COFINS respectivamente sobre os valores das bases de cálculo de contribuições apuradas pela Fiscalização, de acordo com o com o artigo 2º da Lei nº 10.637/02 (PIS) e artigo 2º da nº Lei 10.833/03 (COFINS).

## **6. DAS RETENÇÕES DE PIS E COFINS SOBRE FATURAMENTO DAS NOTAS FISCAIS**

6.1. A retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços está prevista no art.64 da Lei nº 9.430/96 e nos artigos 34 e 35 da Lei nº 10.833/03, e é disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 480 de 2004 e pela Instrução Normativa SRF nº 1.234 de 2012 no período ora fiscalizado. Mais especificamente, o tratamento dos valores retidos de PIS e COFINS sobre esses pagamentos está previsto no artigo 7º da Instrução Normativa SRF nº 480 de 2004 e no artigo 9º da Instrução Normativa SRF nº 1.234 de 2012, (...).

6.2. Da análise dos artigos acima, verificamos que a dedução dos valores retidos somente poderá ser realizada após a efetiva retenção destes valores. Como a retenção ocorre no pagamento efetuado pela pessoa jurídica (cliente) ao contribuinte, temos que a dedução dos valores retidos somente pode ocorrer a partir do mês do pagamento que originou a retenção.

6.3. Os valores de retenções de PIS e COFINS efetuados sobre o faturamento do contribuinte foram informados pela empresa através do "Registro F600 - Contribuição retida na Fonte" constante nos arquivos digitais do SPEDContribuições no período de 01/2011 a 12/2012.

6.4. A Fiscalização observou que as retenções de PIS e COFINS informadas no SPED Contribuições no ano de 2012 referentes à empresa Companhia de Eletricidade do Acre S/A - CNPJ: 04.065.033/0001-70 - doravante chamada de "EletroAcre" - estavam bastante divergentes dos valores das retenções informadas em DIRF por esta última (DOC007). Os valores das retenções relativos à EletroAcre informados no SPED-Contribuições e na DIRF constam respectivamente da " Tabela 1 - Contribuições para PIS e COFINS retidas sobre notas fiscais pela Companhia de Eletricidade do Acre S/A - CNPJ : 04.065.033/0001-70 informadas pelo Contribuinte no SPED-Contribuições no ano de 2012" e da " Tabela 2 - Contribuições para PIS e COFINS retidas sobre notas fiscais do contribuinte informadas em DIRF pela Companhia de Eletricidade do Acre S/A - CNPJ : 04.065.033/0001-70 no ano de 2012"; ambas tabelas do "DOC048 Glosas de Retenções sobre NF EletroAcre".

6.5. O valor total anual de PIS e COFINS retidos pela EletroAcre informados no SPED Contribuições foi de R\$ 1.321.049,46, enquanto que o respectivo total informado na DIRF foi de R\$ 709.099,19, (cerca de 57% do valor do SPEDContribuições).

6.6. O contribuinte foi intimado a esclarecer as divergências entre os valores informados no SPED Contribuições - Registro "F600" relativos aos pagamentos com retenções efetuadas pela EletroAcre e os informados em DIRF por esta última no ano de 2012 conforme item 3.2 do TIPF emitido em 10/02/2015 e recebido em 18/02/2015 (ver fl.04 do DOC029).

6.7. Em sua Nota Explicativa (DOC031- fl.13) apresentada em 13/03/2015 em resposta ao TIPF citado anteriormente, o contribuinte elaborou a "Tabela II" onde em princípio constariam os valores e datas dos pagamentos recebidos da EletroAcre em 2012 e a identificação das respectivas notas fiscais referentes a estes pagamentos. Apresentou também em seu anexo IV (DOC035) a esta Nota

Explicativa as notas fiscais cujos pagamentos em princípio foram realizados em 2012. No entanto, não apresentou nesta ocasião nenhum documento que comprovasse os referidos pagamentos. A documentação comprobatória apresentada restringiu-se às notas fiscais (DOC035).

6.8. Na data de 10/04/2015, o contribuinte apresentou os extratos bancários da conta bancária 1327-00368-91 (DOC038 - Comprovantes Pagamentos EletroAcre) de forma a comprovar os pagamentos efetuados pela EletroAcre e respectivas retenções. Entretanto, a Fiscalização verificou que nem todos os pagamentos das notas fiscais elencadas na "Tabela II" da Nota Explicativa (DOC031- fl.13) constavam do extrato da conta bancária 1327-00368-91 em 2012, ou seja, nem todos os pagamentos/retenções apurados pelo contribuinte no SPED Contribuições foram comprovados pelos extratos bancários.

6.9. A Fiscalização também confrontou estes valores e datas de pagamento constantes na "Tabela II" com os lançamentos contábeis do SPED-Contábil Original lançados a crédito na Conta Contábil número 1120100100270 - Companhia de Eletricidade Acre S/A com contrapartida a débito na Conta Contábil número 1110200100013 - HSBC Bank Brasil S/A c/c 1327-00368-91, a fim de comprovar os pagamentos da EletroAcre. A Fiscalização verificou que, da mesma forma que o ocorrido com os extratos bancários, nem todos os pagamentos constantes das notas fiscais elencadas na "Tabela II" da Nota Explicativa (DOC031- fl.13) constavam das contas acima mencionadas.

6.10. Com base nos extratos bancários apresentados (DOC038 – Comprovantes Pagamentos EletroAcre) e nos lançamentos contábeis citados anteriormente, a Fiscalização apurou as retenções de PIS e COFINS do contribuinte efetuadas pela EletroAcre no ano de 2012. Estes dados constam da "Tabela 3 - Contribuições para PIS e COFINS retidas sobre notas fiscais pela Companhia de Eletricidade do Acre S/A - CNPJ : 04.065.033/0001-70 apuradas pela Fiscalização no ano de 2012" do "DOC048 Glosas de Retenções sobre NF EletroAcre".

...

6.14. Para a apuração do total mensal das retenções de PIS e COFINS sobre notas fiscais, a Fiscalização diminuiu das retenções declaradas pelo contribuinte (ver coluna "Retenções Apuradas - SPED Contribuições" da Tabela 2 do DOC055) o valor das glosas de retenções apuradas relativas à EletroAcre (ver coluna "Glosas de Retenções Apuradas – Fiscalização" da Tabela 2 do DOC055). Estes valores apurados mensalmente pela Fiscalização constam da coluna "Retenções Apuradas – Fiscalização" da "Tabela 2 - Retenções sobre NF a Descontar Apuradas - Anos 2011 e 2012" do "DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração".

## 7. DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS APURADOS

### 7.1. DOS CRÉDITOS APURADOS PELO CONTRIBUINTE

7.1.1. Inicialmente, o contribuinte informou suas bases de cálculo de créditos e respectivos créditos através dos DACON mensais de 01/2011 a 12/2012 (DOC005). Posteriormente, o contribuinte apresentou os SPED-Contribuições de 01/2011 a 12/2012 contendo novas bases de cálculo de créditos e novos créditos. Ao comparar os dois documentos (DACON e SPED-Contribuições), a

Fiscalização apurou uma divergência acumulada de cerca de 11% entre as bases de cálculo em todo o período, conforme atestado no TIPF emitido em 10/02/2015 (DOC029). O SPED-Contribuições apresentou valores diferentes para as bases de cálculo de créditos em relação ao DACON, havendo um aumento total no período fiscalizado de cerca de 11%.

7.1.2. Intimado a esclarecer o motivo dessas divergências no TIPF emitido em 10/02/2015 (DOC029), o contribuinte através de "Nota Explicativa" (fl. 03 do DOC031) informou em síntese que houve bases de cálculo de créditos constantes na Contabilidade que não foram informadas no DACON, as quais foram incluídas no SPED-Contribuições. Informou que as bases de cálculo do SPEDContribuições seriam as corretas, pois foram apuradas através dos livros fiscais. Esses valores de bases de cálculo de créditos e créditos apurados pelo contribuinte constam da coluna "Créditos - SPED Contribuições" da "Tabela 4 - Créditos a Descontar Apurados - Anos 2011 e 2012" do "DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração".

...

## 7.2. DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) PAGOS A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR

7.2.1. A Fiscalização verificou que constam no "Registro F100: Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuições e Créditos" do SPEDContribuições no período de 01/2011 a 12/2012 informações referentes a bases de cálculo de créditos relativas a despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (leasing) efetuadas com empresa sediada no exterior.

...

7.2.3. Embora em alguns meses não conste a identificação da empresa (consta nos registros "0150" somente a informação de que é sediada em Israel e o endereço), a Fiscalização verificou que os valores dos saldos mensais da conta contábil "3.1.2.03.001.00002 - Leasing de Equipamentos FK Generators" são praticamente iguais aos valores declarados nos arquivos do SPEDContribuições.

Os valores dos saldos mensais desta conta contábil constam da "Tabela 2 - Comparação de Despesas de Leasing Pagas ou Creditadas a Empresas Domiciliadas no Exterior" do "DOC049 Glosas de Créditos de Despesas de Leasing". O levantamento dos saldos mensais foi efetuado pela Fiscalização com base nos lançamentos contábeis desta conta nos anos de 2011 e 2012 apresentados pelo contribuinte em meio papel (DOC015). Os saldos mensais da conta "3.1.2.03.001.00002 - Leasing de Equipamentos FK Generators" apresentado em meio papel não confere com os saldos da mesma conta no SPED-Contábil Original, mas coincidiu com os saldos lançados no SPED-Contábil Retificador.

...

7.2.5. A Fiscalização, após comprovar que os créditos relativos a despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (leasing) de equipamentos foram efetuados com empresa sediada no exterior, glosou estes créditos, com base na legislação transcrita a seguir.

7.2.6. A Lei 10.637 de 30/12/2002 em seu inciso V e parágrafo 3º do artigo 3º e a Lei 10.833 de 29/12/2003 também em seu inciso V e parágrafo 3º do artigo 3º, dispõem sobre a utilização de créditos decorrentes de despesas de contraprestações de operações de arrendamento mercantil (leasing).

...

7.2.7. Verificamos que o direito ao crédito de PIS e COFINS decorrente de despesas de contraprestações de operações de arrendamento mercantil (leasing) de pessoa jurídica é limitado exclusivamente a custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Os custos/despesas declarados pelo contribuinte no SPED-Contribuições e listados pela Fiscalização na Tabela 1 do DOC049 foram com empresa domiciliada em Israel, e portanto não gerariam direito a créditos de PIS e COFINS.

7.2.8. No entanto, a Lei nº 10.865 de 30/04/2005 instituiu as contribuições para o PIS e COFINS sobre importação de bens e serviços. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS passaram a ter direito a descontar créditos em relação às importações sujeitas ao pagamento de contribuições. Com relação aos créditos relativos aos pagamentos de contribuições relativos a leasing, ele está previsto no inciso IV e parágrafo 1º do artigo 15 da Lei nº 10.865/2005.

7.2.9. Verificamos que o direito ao crédito ocorre com o pagamento das correspondentes contribuições sobre o bem ou serviço importado. O direito ao crédito relativo a contraprestações de arrendamento mercantil ocorre desta forma com o pagamento das contribuições devidas na sua importação.

7.2.10. Entretanto, constatamos que, na mesma lei 10.865/2005, em seu parágrafo 14 do artigo 8º, há previsão legal que reduz a zero as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos.

7.2.11. Aplicando-se a Lei neste caso específico, como o valor das despesas de contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos efetuadas junto à pessoa jurídica domiciliada no exterior está sujeito a alíquota zero, obviamente não há contribuições pagas e consequentemente também não há direito a crédito relativo a essas despesas de leasing.

...

### **7.3. DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO**

7.3.1. Inicialmente, a Fiscalização apurou as bases de cálculo de créditos relativas a encargos de depreciação e amortização sobre bens imobilizados constantes nas linhas 09, 10 e 11 das Fichas 06A e 16A dos DACON apresentados pelo contribuinte no período de 01/2011 a 12/2012. Essas bases de cálculo constam da “Tabela 1 -Base de Cálculo de Créditos de PIS e COFINS sobre Bens Imobilizados apurados no DACON” do “DOC051 Glosas de Créditos de Bens Imobilizados”.

7.3.2. Posteriormente, o contribuinte apresentou os SPED-Contribuições mensais do período de 01/2011 a 12/2012, de forma a retificar as bases de cálculo dos valores informados nos DACON do mesmo período e a suprir a não apresentação do SPEDFiscal.

...

7.3.6. Analisando-se os arquivos digitais contábeis originais, verificamos que as despesas/encargos de depreciação constam de três contas contábeis, conforme discriminado na tabela a seguir:

## Tabela – Contas Contábeis de Encargos de Depreciação

Código Conta Nível Tipo

3110300200001 Depreciação 6 Analítica

3220103900001 Depreciação 6 Analítica

3220203900001 Depreciação 6 Analítica

...

7.3.8. A Fiscalização intimou o contribuinte a comprovar os valores de base de cálculo de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação informados no SPED Contribuições, requisitando que apresentasse a memória de cálculo das depreciações e os comprovantes de compra dos bens que as originaram através do TIF emitido em 10/02/2015 (ver item 2.3 do DOC029, fl.03), fornecendo um prazo de 10 dias para tal. A Fiscalização também confrontou nesse TIF os valores de depreciação do SPED Contribuições com os constantes nas contas contábeis de despesas de depreciação do SPED-Contábil Original (item 2.3 do DOC029, fl.04). A Fiscalização listou no TIF as seguintes inconsistências que poderiam em princípio representar erro por parte do contribuinte na apuração das despesas de depreciações tomadas como base de cálculo de créditos sobre bens imobilizados no SPED Contribuições, com base na análise das contas de despesas de depreciação da tabela acima e nas contas de ativo do grupo de contas 123 - Imobilizado:

...

7.3.19. Independentemente do valor correto da base de cálculo de créditos de bens imobilizados com base nos encargos de depreciações declarado pelo contribuinte, fato é que este em momento algum apresentou quaisquer documentos que comprovassem a aquisição dos bens que originaram os valores depreciados e conseqüentemente as bases de cálculo de créditos declaradas (sejam elas do DACON ou SPED-Contribuições). Tampouco comprovou as despesas de depreciação lançadas no SPED-Contábil Original ou Retificador. Em resumo, mesmo que uma das quatro fontes de informação seja a correta (DACON, SPED-Contribuições, SPED-Contábil Original ou SPED-Contábil Retificador), o contribuinte não a comprovou, pois não apresentou documento algum relativo à compra dos bens imobilizados.

7.3.20. A Fiscalização ficou impossibilitada, por absoluta falta de documentos, de verificar os valores dos bens imobilizados, de calcular corretamente suas respectivas depreciações e de verificar se os encargos de depreciação gerariam créditos ou não, visto que não são todos os encargos que geram créditos.

Somente geram créditos os encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; conforme disposto no inciso VI e § 1º, item III do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

7.3.21. Apesar do prazo total de **84 dias** concedido pela Fiscalização para apresentação da documentação comprobatória das bases de cálculo de créditos sobre bens imobilizados com base nos encargos de depreciações, o contribuinte não a apresentou à Fiscalização. É importante também ressaltar que a Fiscalização, ao confrontar os valores do DACON com SPED-Contribuições, **já no TIF recebido pelo contribuinte em 13/11/2014, o havia intimado a apresentar documentos comprobatórios referentes às apurações das contribuições do PIS e COFINS (ver item 3 na fl.02 do DOC023),** dentre as quais, obviamente, se incluem os créditos de encargos de depreciação. Se

computarmos esse período, temos exatos **06 meses** de prazo (13/11/2014 a 13/05/2015) para apresentação da documentação.

7.3.22. Com base no anteriormente exposto, não restou à Fiscalização senão **glosar integralmente** os valores de créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado calculados sobre os encargos de depreciação declarados nos SPED-Contribuições no período de 01/2011 a 12/2012.

...

#### **7.4. DAS GLOSAS DE OUTROS CRÉDITOS**

7.4.1. O contribuinte declarou algumas bases de cálculo de créditos no Registro F100 dos SPED-Contribuições mensais em 2011, classificando-as como “outras operações com direito a crédito”, de modo a retificar/estornar as bases de cálculo de contribuições.

7.4.2. Os valores de bases de cálculo de outros créditos de R\$ 875.313,95 em janeiro/2011 e de R\$ 71.275,53 em agosto/2011 informados pelo contribuinte no SPED-Contribuições, e o valor não informado pelo contribuinte de R\$ 90.331,76 em junho/2011 foram considerados pela Fiscalização, que os subtraiu da base de cálculo das contribuições do SPED-Contribuições para apuração da correta base de cálculo de contribuições (ver itens 5.3 a 5.8 deste Relatório Fiscal).

7.4.3. Essas bases de cálculo de outros créditos declaradas pelo contribuinte no SPED-Contribuições nos meses de janeiro/2011 e agosto/2011 constam da “Tabela 1 - Ajustes de Base de Cálculo de Créditos de PIS e COFINS apurados no SPED-Contribuições” do “DOC053 Glosas de Ajustes de Créditos”.

7.4.4. A Fiscalização ao apurar as bases de cálculo de contribuições já considerou esses ajustes, conforme se observa da “Tabela 1 – Contribuições Apuradas - Anos 2011 e 2012” do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”.

7.4.5. Desta forma, os valores de ajustes de base de cálculo de créditos constantes da “Tabela 1 - Ajustes de Base de Cálculo de Créditos de PIS e COFINS apurados no SPED-Contribuições” do “DOC053 Glosas de Ajustes de Créditos” foram glosados, por já terem sido considerados quando da apuração das bases de cálculo de contribuições. Essas glosas constam da “Tabela 2 - Glosas de Ajustes de Créditos apuradas pela Fiscalização” do “DOC053 Glosas de Ajustes de Créditos”. A Fiscalização apurou estas as glosas de créditos de PIS e COFINS aplicando as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS sobre os valores das bases de cálculo glosadas, conforme artigo 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

...

#### **7.5. DOS CRÉDITOS A DESCONTAR APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO**

7.5.1. Conforme já informado anteriormente, as glosas de créditos de contraprestações de arrendamento mercantil, de bens imobilizados apuradas sobre encargos de depreciação e de ajustes de créditos foram transpostas para a “Tabela 3 - Glosas de Créditos Apuradas - Anos 2011 e 2012” do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”.

7.5.2. Essas glosas foram somadas, de forma a obtermos o total de glosas mensal apurado pela Fiscalização. Esta totalização mensal consta também da “Tabela 3 - Glosas de Créditos Apuradas - Anos 2011 e 2012” do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”.

7.5.3. A totalização mensal das glosas de créditos apuradas pela Fiscalização foi transposta para a “Tabela 4 - Créditos a Descontar Apurados - Anos 2011 e 2012” do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”, onde já constam os totais

mensais de créditos a descontar apurados pelo contribuinte através do SPED-Contribuições.

#### 8. DAS CONTRIBUIÇÕES DE PIS E COFINS A PAGAR

...

8.2. As contribuições mensais a pagar para o PIS e COFINS no regime não cumulativo foram apuradas obtendo-se a diferença positiva entre as contribuições mensais apuradas constantes da “Tabela 1 – Contribuições Apuradas - Anos 2011 e 2012” e a soma das retenções mensais apuradas constantes da “Tabela 2 - Retenções sobre NF a Descontar Apuradas – Anos 2011 e 2012” com os créditos apurados constantes da “Tabela 4 - Créditos a Descontar Apurados - Anos 2011 e 2012”, tabelas estas do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”.

...

#### 9. DAS CONTRIBUIÇÕES DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO DECLARADAS EM DCTF

9.1. A Fiscalização apurou os valores das contribuições mensais declaradas em DCTF pelo contribuinte para o PIS e COFINS no regime não-cumulativo nos seguintes códigos:

- PIS Não-Cumulativo - código 6912-01
- COFINS Não-Cumulativo – código 5856-01

9.2. As contribuições para o PIS e COFINS no regime não-cumulativo declaradas pelo contribuinte em DCTF constam da seguinte tabela do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”:

- Tabela 6 - Valores Declarados pelo Contribuinte em DCTF para Contribuições de PIS e COFINS no Regime Não-Cumulativo - Anos 2011 e 2012”.

9.3. Verificamos que não houve valores de contribuições de PIS e COFINS declaradas no regime não-cumulativo nos meses de janeiro/2011, março/2011, janeiro/2012, fevereiro/2012 e no período de junho/2012 a dezembro/2012.

#### 10. DAS CONTRIBUIÇÕES INTEGRANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO

10.1. As contribuições mensais para o PIS e COFINS no regime não cumulativo integrantes do Auto de Infração foram apuradas obtendo-se a diferença positiva entre as contribuições mensais a pagar apuradas constantes da “Tabela 5 - Contribuições de PIS e COFINS a Pagar no Regime Não-Cumulativo Apuradas - Anos 2011 e 2012” e as contribuições declaradas em DCTF pelo contribuinte no código 6912-01 - PIS Cumulativo – e no código 5856-01 – COFINS cumulativo constantes da “Tabela 6 - Valores Declarados pelo Contribuinte em DCTF para Contribuições de PIS e COFINS no Regime Não-Cumulativo - Anos 2011 e 2012”, ambas do “DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração”.

...

#### 11. DA CONCLUSÃO

11.1. Conforme exposto anteriormente, a Fiscalização apurou as contribuições de PIS e COFINS no regime não-cumulativo integrantes do Auto de Infração com base nos valores declarados pela empresa nos SPED-Contribuições do período, fazendo as correções necessárias após o confronto dos valores ali declarados e os valores

constantes nos arquivos digitais contábeis do contribuinte e na documentação por este apresentada.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, fls. 1.528/1.577, alegando, em síntese, que:

A GENRENT DO BRASIL LTDA., ora IMPUGNANTE, é empresa cujo objeto social consiste, dentre outros, nas atividades de importação, locação, transporte e instalação de grupos de geradores de energia elétrica.

...

Em breve síntese, conforme comprova o relatório da fiscalização (documento 08), os autos de infração foram lavrados com base nas supostas infrações cometidas pela IMPUGNANTE com relação a:

- (i) Apuração da base de cálculo das contribuições relativamente aos períodos de fevereiro/2011, março/2011, junho/2011, agosto/2012 e outubro/2012;
- (ii) Contribuição ao PIS e COFINS retidas sobre notas fiscais emitidas para Companhia de Eletricidade do Acre S/A nos períodos de janeiro/2012, agosto/2012 e setembro/2012;
- (iii) Créditos de despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (leasing) pagos ou creditados a empresas domiciliadas no exterior;
- (iv) Créditos decorrentes de encargos de depreciação sobre bens imobilizados; e
- (v) Créditos relativos aos períodos de janeiro/2011 e agosto/2011, relativos a "outras operações com direito a crédito".

Em relação ao item "v", não há muito a discorrer, uma vez que os supostos débitos se referem a ajustes de base de cálculo das contribuições que foram levadas em conta pelo I. Auditor Fiscal. Em relação aos demais itens, no entanto, a D. Fiscalização somente houve por bem lavar os mencionados autos de infração, com base nas supostas irregularidades acima apontadas, porque não levou em consideração

- (i) a documentação apresentada pela IMPUGNANTE no curso da fiscalização;
- (ii) a legislação pertinente - na medida em que glosou integralmente créditos que a IMPUGNANTE efetivamente tinha e tem direitos de apropriar -; e (iii) que a IMPUGNANTE ainda não havia apresentado parte da documentação necessária, uma vez que tais documentos dependiam de terceiros.

...

## II.1. DA SUPOSTA DIVERGÊNCIA NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES RELATIVAMENTE AOS PERÍODOS DE FEVEREIRO/2011, MARÇO/2011, JUNHO/2011, AGOSTO/2012 E OUTUBRO/2012

A D. Fiscalização apontou supostas divergências na apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente aos meses de fevereiro/2011, março/2011, junho/2011, agosto/2012 e outubro/2012.

As divergências apuradas foram apontadas na tabela adiante (conforme se percebe, há divergência entre a base de cálculo de contribuições do SPED Contribuições do contribuinte e a base de cálculo apurada pela fiscalização somente em relação aos 5 meses indicados acima):

Ocorre que boa parte das divergências encontradas se deu a favor da IMPUGNANTE: a base de cálculo encontrada pela fiscalização nos meses de junho/2011 e agosto/2012 foi menor do que aquela declarada e paga pela IMPUGNANTE.

Dessa forma, deveria a D. Fiscalização ter realizado o encontro desses valores a fim de compensar o que teria sido pago a maior em relação ao que foi, supostamente, pago a menor.

Noutras palavras: a D. Fiscalização simplesmente desconsiderou o fato de a empresa ter recolhido um valor maior do que o devido nos meses de junho/2011 e agosto/2012.

...

Assim, resta evidente a nulidade do auto de infração nesse ponto.

#### 11.2. DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E

COFINS RETIDAS SOBRE NOTAS FISCAIS EMITIDAS PARA A COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ACRE S/A NOS PERÍODOS DE JANEIRO/2012, AGOSTO/2012 E SETEMBRO/2012

O I. Auditor Fiscal efetuou a glosa de contribuições retidas sobre as notas fiscais emitidas para a Companhia de Eletricidade do Acre S/A nos meses de janeiro, agosto e setembro de 2012.

Não assiste razão à D. Fiscalização.

Conforme já informado pela IMPUGNANTE no curso da fiscalização, as retenções relativas à contribuição ao PIS e a COFINS realizadas na fonte pela Companhia de Eletricidade do Acre S/A, na condição de responsável tributária, foram compensadas pela IMPUGNANTE sob o regime de caixa

A IMPUGNANTE apresentou as notas fiscais pertinentes a essas retenções/compensações (notas fiscais n.º. 116, 1, 13, 14, 12, 20, 21, 27, 33, 45, 46, 52, 59, 66 e 67) (documento 09), tendo a D. Fiscalização logrado êxito em identificar boa parte dos respectivos pagamentos (...).

No entanto, não foram localizados alguns comprovantes do efetivo pagamento e, em virtude disso, a D. Fiscalização apurou as glosas de retenção da contribuição ao PIS e da COFINS mediante o levantamento da diferença entre os valores declarados pela IMPUGNANTE no SPED-Contribuições e os comprovadamente pagos pela Companhia de Eletricidade do Acre S/A:

Conforme se percebe, as glosas apontadas referem-se especificamente aos períodos de janeiro, agosto e setembro de 2012, período em que as apropriações foram efetuadas de forma correta.

Muito embora a IMPUGNANTE não tenha conseguido apresentar o comprovante de pagamento correspondente a esses créditos (que foram glosados), é evidente que estes decorrem de notas fiscais emitidas e pagas (documento 09, já mencionado).

A dificuldade (e impossibilidade) na apresentação dos comprovantes de recebimento por parte da IMPUGNANTE não pode e não deve prejudicá-la. Assim, não obstante a IMPUGNANTE já tenha tomado as providências necessárias para o levantamento dessa documentação, deverão ser realizadas diligências complementares, a fim de que a Companhia de Eletricidade do Acre

S/A (para quem os serviços foram prestados) seja intimada a apresentar os comprovantes de pagamento faltantes.

### 11.3. DA POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DE DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) PAGOS OU CREDITADOS A EMPRESAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

O I. Auditor Fiscal glosou todos os créditos relativos a despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (leasing) de equipamentos efetuados com empresa sediada no exterior, pois, supostamente, como o valor das despesas de contraprestações de arrendamento mercantil efetuadas junto a pessoa jurídica domiciliada no exterior está sujeito a alíquota zero, não haveria contribuições pagas e consequentemente também não haveria direito ao respectivo crédito.

...

Em que pese, contudo, o entendimento da D. Fiscalização, a glosa é indevida e fere o princípio da não cumulatividade.

...

O dispositivo constitucional reproduzido acima dá suporte à cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, ambas com fundamento no art. 195, inciso I, "b" e inciso IV.

De acordo com §12 do mesmo artigo, para determinados segmentos, o texto constitucional previu a cobrança não cumulativa das mencionadas contribuições.

No caso da IMPUGNANTE, por se tratar de empresa tributada pelo lucro real, a contribuição ao PIS e a COFINS é apurada no regime não-cumulativo, o que lhe permite tomar crédito dos insumos adquiridos e empregados na prestação de serviços, consoante previsão do artigo 32, inciso II, da Lei nº.10.833/2003 e Lei nº. 10.867/2002 (...).

No caso em apreço, os geradores arrendados da empresa FK Generators, sediada em Israel, são insumos da atividade desempenhada pela IMPUGNANTE, qual seja a locação de geradores.

Uma vez que a não-cumulatividade significa tributar apenas o valor agregado em cada etapa da cadeia de produção-consumo, a vedação - e, portanto, a glosa do crédito tomado pela IMPUGNANTE relativo à aquisição de insumos tributados à alíquota zero - representa uma tributação que ultrapassa o valor agregado da operação.

Portanto, é fácil observar a improcedência do auto de infração, uma vez constatada a violação ao princípio da não-cumulatividade que consiste em tributar apenas o valor agregado.

Daí porque a glosa do crédito é indevida. No mais, também não convence qualquer alegação no sentido de que como não houve o pagamento na operação anterior (FK Generators) não haveria direito ao crédito.

É que, pela redação do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 -de igual redação a Lei nº 10.867/2002 -, o crédito é apurado pela aplicação das alíquotas de acordo com o caput do art. 2º da Lei, sobre o valor de aquisição do insumo – e não pelo crédito do imposto pago na operação anterior.

Dessa forma, é irrelevante a cobrança das mencionadas contribuições na operação anterior, evidenciando-se, mais uma vez, a improcedência do auto.

#### 11.4. DA IRREGULARIDADE NA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE BENS IMOBILIZADOS

O I. Auditor Fiscal efetuou a glosa integral dos valores de créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa, calculados sobre os encargos de depreciação declarados no SPED-Contribuições no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012 (...).

Segundo o I. Auditor Fiscal, independentemente do valor correto da base de cálculo de créditos de bens imobilizados, a IMPUGNANTE não teria em momento algum apresentado quaisquer documentos que comprovassem a aquisição dos bens que originaram os valores depreciados e consequentemente as bases de cálculo de créditos declaradas.

Não é verdade. A IMPUGNANTE informou à D. Fiscalização da dificuldade na obtenção de toda a documentação que comprovasse a "entrada" desses bens no seu ativo imobilizado.

A IMPUGNANTE apresentou à D. Fiscalização um discriminativo contendo boa parte dos valores apurados por depreciação nos períodos de 2011 e 2012 [relatório de depreciações (DOC041) contendo a indicação geral das depreciações calculadas nos exercícios de 2009 a 2014 (documento 10)].

...

A diferença entre o valor total informado pela IMPUGNANTE em sua declaração e aquele indicado na manifestação ao I. Auditor Fiscal (DOC041) decorre do fato de que foram indicados os valores correspondentes aos bens adquiridos pela unidade de Manaus, conforme se depreende da leitura do relatório fiscal (...).

...

Em relação aos bens que compõem o ativo imobilizado da empresa e que, portanto, resultaram nas depreciações, há duas situações distintas: (i) bens adquiridos diretamente pela IMPUGNANTE; e (ii) bens adquiridos pela IMPUGNANTE em regime de parceria junto a terceiros.

No primeiro caso, não há muito a discorrer. Os bens que compunham o ativo imobilizado da IMPUGNANTE em 2011 e 2012 (período fiscalizado) constam da tabela anexa (documento 11).

A IMPUGNANTE conseguiu levantar grande parte dos documentos fiscais correspondentes a esses ativos (documento 12), no entanto, outras tantas notas fiscais encontram-se arquivadas em locais de difícil acesso, motivo pelo qual somente poderão ser apresentadas em momento oportuno, quando da realização de diligências complementares.

De toda forma, a tabela anexa (documento 11, já mencionado) e as notas fiscais correspondentes (documento 12, já mencionado), por si só, demonstram a ilegalidade de se glosar integralmente as depreciações, tal como efetuado pela D. Fiscalização.

Já em relação ao segundo caso (bens adquiridos pela IMPUGNANTE em regime de parceria junto a terceiros), convém traçar um breve histórico a respeito dessas aquisições.

A IMPUGNANTE é sociedade empresária limitada que atua no segmento da locação de grupos geradores e desenvolvimento de projetos de geração de

energia elétrica. Para o perfeito desenvolvimento das suas atividades, a IMPUGNANTE conta com diversas outras empresas, que lhe prestam serviços.

Uma das empresas que ainda no ano de 2009 lhe prestava serviços era a Tecnon montagens Técnicas Industriais Ltda. ("Tecnon"), cujos serviços estavam ligados à montagem eletromecânica e construção para implementação de projetos contratados por terceiros (clientes) junto à IMPUGNANTE.

Em virtude do estreitamento das relações entre a IMPUGNANTE e a Tecnon, estas resolveram celebrar, em 25 de agosto de 2009, Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação e Outras Avenças (documento 13), no intuito de regular uma verdadeira parceria entre elas para a execução do contrato celebrado pela IMPUGNANTE junto ao seu cliente Amazonas Distribuidora de Energia S/A.

Ou seja: a IMPUGNANTE foi contratada pela Amazonas Distribuidora de Energia S/A e decidiu executar as suas obrigações decorrentes do aludido contrato juntamente com a sua parceira Tecnon. Posteriormente, as parceiras (IMPUGNANTE e Tecnon) perceberam que a estrutura de negócio ideal para elas seria a constituição de uma nova empresa, cuja natureza jurídica seria a de uma sociedade empresária limitada, motivo pelo qual resolveram extinguir a sociedade em conta de participação, em 05 de maio de 2011, mediante a assinatura da Ata de Liquidação e Extinção do Contrato de Sociedade em Conta de Participação e Outras Avenças (documento 14).

Conforme constou do aludido instrumento de liquidação e extinção, as partes levantaram um balanço especial para a liquidação da SCP, em 30/04/2011, tendo sido verificada a situação patrimonial de ambas na SCP da seguinte forma: (i) IMPUGNANTE, com R\$ 22.822.021,00 (vinte e dois milhões, oitocentos e vinte e dois mil e vinte e um reais); e (ii) Tecmon, com R\$ 12.286.509,00 (doze milhões, duzentos e oitenta e seis mil, quinhentos e nove reais).

Essa participação de cada uma delas seria utilizada para integralização no capital social da nova empresa que seria constituída (Genrent Energia Ltda.), mas não o foi. Com isso, acabou que a IMPUGNANTE, que havia permanecido com os equipamentos da Tecmon [ativos avaliados em R\$ 12.286.509,00 (doze milhões, duzentos e oitenta e seis mil, quinhentos e nove reais)], permanece "devedora" desse montante à Tecmon.

Para formalizar essa situação, em 31 de dezembro de 2011, as partes celebraram o contrato de adiantamento para futuro aumento de capital (documento 15), por meio do qual as partes reconheceram esse crédito em favor da Tecmon, tendo sido determinado que este seria utilizado para futuro aumento de capital da própria IMPUGNANTE, no prazo de até 360 (trezentos e sessenta dias).

Ou seja, ao invés de constituírem uma nova sociedade, cujas sócias seriam a IMPUGNANTE e a Tecmon e cujo capital social seria composto pelo patrimônio da SCP extinta, restou decidido que a Tecmon teria o direito de ingressar como sócia da IMPUGNANTE, utilizando-se desse "crédito" para integralização no capital social desta última.

...

Em resumo: todo o patrimônio da SCP pertencente à Tecmon [correspondente a R\$ 12.286.509,00 (doze milhões, duzentos e oitenta e seis mil, quinhentos e nove reais)] foi integralizado no capital social da IMPUGNANTE, passando, portanto, a integrar o seu patrimônio.

Boa parte desse patrimônio era e é formado por bens que compõem o ativo imobilizado da IMPUGNANTE e que, portanto, desde o início, sofreram depreciação.

A IMPUGNANTE buscou levantar o maior número de documentos possíveis para comprovar essas alegações. Até o momento, no entanto, só foi possível o levantamento dos documentos que comprovam todo o histórico do caso (conforme mencionado acima) restando em aberto, ainda, as notas fiscais dos equipamentos que pertenciam à Tecmon, mas que foram revertidos à IMPUGNANTE por meio de integralização ao seu capital social.

Como tais documentos estão na posse de terceiros, faz-se necessária a realização de diligências complementares a fim de que a Tecmon seja intimada a apresentar as notas fiscais de todos os equipamentos transferidos à IMPUGNANTE e que passaram a compor o ativo imobilizado desta última.

Sendo assim, diante de todo o exposto, resta evidente a ilegalidade na glosa integral dos valores de créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa, calculados sobre os encargos de depreciação declarados no SPED-Contribuições no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

#### 11.5. DO EQUIVOCO DA D. FISCALIZAÇÃO QUANDO DA APROPRIAÇÃO DOS PAGAMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS NO PERÍODO

Não bastasse a irregularidade e ilegalidade das autuações lavradas pelo I. Auditor Fiscal, conforme mencionado nos tópicos anteriores, a D. Fiscalização equivocou-se na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS pagas pela IMPUGNANTE no período, de sorte que o valor da autuação acabou sendo significativamente superior ao valor que seria, em tese, devido.

Nesse contexto, na remota hipótese de serem rechaçados todos os pontos ventilados nos tópicos anteriores, o auto de infração deverá ser retificado para que sejam computados corretamente os valores pagos pela IMPUGNANTE (e excluídos do valor da autuação).

...

Esses valores, das contribuições supostamente devidas, foram apurados mediante o cálculo da diferença positiva entre as contribuições mensais a pagar apuradas (tópicos anteriores - item 10.1 do relatório fiscal) e as contribuições declaradas em DCTF pela IMPUGNANTE constantes da Tabela 6 do "DOC055 Apuração Contribuições do Auto de Infração" (...).

Conforme se depreende da tabela acima, estavam zerados os valores relativos à contribuição ao PIS e a COFINS declarados pela empresa em DCTF relativamente aos períodos de janeiro e março de 2011 e janeiro, fevereiro e junho de 2012.

Portanto, nesse período, a D. Fiscalização não reconheceu qualquer pagamento realizado pela IMPUGNANTE, tendo o valor do suposto débito apurado pela fiscalização sido integralmente lançado.

Ocorre que, a despeito de a DCTF estar "zerada" nesses períodos, houve, sim, o pagamento das aludidas contribuições. Com efeito, quando o campo "débito" da DCTF está zerado, não é possível vincular o DARF pago pela empresa e, por isso, não consta qualquer informação de pagamento na declaração.

Além disso, o valor declarado em DCTF pela IMPUGNANTE nos meses abril e maio de 2012 não corresponde exatamente ao valor que fora recolhido pela empresa. A empresa, por um lapso, acabou efetuando a declaração de um valor menor.

De toda forma, ainda que esses pagamentos não constem da DCTF, é evidente que deveriam e devem ser reconhecidos, reduzindo-se o valor da autuação.

Nos meses acima indicados (em que supostamente não teriam sido pagos quaisquer valores ou que foi pago um valor menor), foi realizado o pagamento de um valor total de R\$ 1.194.488,65 (um milhão, cento e noventa e quatro mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e sessenta e cinco centavos), sendo R\$ 213.734,82 (cento e treze mil, setecentos e trinta e quatro reais e oitenta e dois centavos) de contribuição ao PIS e R\$ 980.753,83 (novecentos e oitenta mil, setecentos e cinquenta e três reais e oitenta e três centavos) de COFINS, conforme demonstra a tabela abaixo:

Apuração Pagamento a maior (PIS)

(documento 18)

Pagamento a maior

(COFINS) (documento 19)

Total

jan/11 R\$ 23.364,61 R\$ 107.620,33 R\$ 130.984,94

mar/11 R\$ 20.960,96 R\$ 96.547,47 R\$ 117.508,43

jan/12 R\$ 9.685,68 R\$ 42.826,25 R\$ 52.511,93

fev/12 R\$ 23.101,86 R\$ 105.743,45 R\$ 128.845,31

abr/12 R\$ 10.798,86\* R\$ 49.466,74\* R\$ 60.265,60

mai/12 R\$ 77.203,27\* R\$ 355.466,36\* R\$ 432.669,63

jun/12 R\$ 48.619,58 R\$ 223.083,23 R\$ 271.702,81

Total R\$ 213.734,82 R\$ 980.753,83 R\$ 1.194.488,65

\* Esses valores correspondem à diferença entre o valor declarado em DCTF e aquele que foi efetivamente pago.

Os valores indicados na planilha acima foram desconsiderados pela D. Fiscalização na apuração das contribuições supostamente devidas (tabela 6 anterior) e, portanto, lançadas na autuação.

De mais a mais, ainda que os valores acima indicados não constem da DCTF entregue pela empresa, é evidente que deverão ser reconhecidos, abatendo-se do montante da autuação.

Dessa forma, na hipótese de Vossa Senhoria não decidir pelo cancelamento das autuações, deverão os autos de infração ser retificados, a fim de que os valores constantes da tabela acima (e conforme comprovantes anexos - documentos 18 e 19, já mencionados) sejam computados para reduzir o valor do débito.

**DAS MULTAS INFLIGIDAS**

Com relação às multas impostas, na ordem de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do débito, não resta dúvida de que as mesmas estão em completa desarmonia com o texto constitucional.

Referidas penalidades pecuniárias possuem feições confiscatórias, o que de forma alguma pode ser admitido.

...

### III. DAS DILIGÊNCIAS COMPLEMENTARES

...

No caso em apreço, faz-se necessária a complementação da fiscalização mediante o levantamento de documentos a fim de (i) se comprovar o direito ao crédito sobre a contribuição ao PIS e COFINS retidas sobre notas fiscais emitidas para Companhia de Eletricidade do Acre S/A nos períodos de janeiro/2012, agosto/2012 e setembro/2012; e (i.2) que a sociedade Tecmon seja intimada a apresentar as notas fiscais dos bens que foram transferidos à IMPUGNANTE e que compuseram o seu ativo imobilizado no período fiscalizado (conforme mencionado nos tópicos anteriores).

Por força dos argumentos e documentos trazidos na Impugnação, o julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 3.524, de 21 de março de 2016, e-fls. 2635/2644, para que a autoridade jurisdicionante especialmente examinasse os documentos referentes aos créditos de depreciação e recolhimentos alegados.

Os resultados do procedimento estão no Relatório Fiscal – Diligência, efls. 2646/2655, cujo ápice foi o recálculo da exigência. A contribuinte aditou razões às e-fls. 2625/2633.

Feito isso, retornaram os autos para prosseguimento do julgamento.

Este foi o Relatório preparado pela DRJ quando da análise das manifestações de inconformidade, que resultaram nas seguintes ementas.

**BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. DIFERENÇAS. VALOR PAGO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A apuração da base de cálculo das contribuições obedece a períodos mensais. Não existe previsão de que valores pagos a maior em um período sejam utilizados em períodos subsequentes para reduzir diferenças apuradas pela fiscalização. Eventuais saldos podem ser utilizados em procedimento de compensação com as regras aplicáveis.

**CONTRIBUIÇÕES. APURAÇÃO. RETENÇÕES NA FONTE. PROVA.**

Cabe à contribuinte a prova das retenções na fonte decorrentes da prestação de serviços, sem a qual não os valores escriturados deverão ser glosados na determinação do tributo devido.

**CONTRIBUIÇÕES. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. EMPRESA ESTRANGEIRA. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.**

Correta a glosa de créditos apurados a partir de despesas de arrendamento mercantil pagas a empresa sediada no exterior uma vez que tais operações estão sujeitas à alíquota zero.

**CONTRIBUIÇÕES. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS COM DEPRECIACÃO. COMPROVAÇÃO.**

São passíveis de gerar créditos da não cumulatividade as despesas de depreciação de bens do Ativo Imobilizados diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços da Pessoa Jurídica.

Reconhece-se a parcela dos créditos cuja utilização obedece aos critérios legais.

**CONTRIBUIÇÕES. PAGAMENTOS NÃO ALOCADOS. DILIGÊNCIA.**

Comprovada, em procedimento de diligência, a existência de pagamentos não alocados em DCTF, impõe-se seu aproveitamento no cálculo do tributo devido.

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário por meio do qual reitera os fundamentos lançados na Impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### **1. Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Todavia, a Recorrente requereu que este colegiado se manifestasse quanto ao eventual caráter confiscatório das multas (Item II.5 do RV). Em relação a este argumento, a Súmula CARF n. 02, de observância obrigatória, impede que este Colegiado aprecie a eventual inconstitucionalidade de lei em vigor, sequer podendo conhecê-lo em relação a este argumento.

Desta forma, o Recurso não pode ser conhecido em relação ao questionamento acerca do eventual caráter confiscatório das multas aplicadas.

### **2. Mérito**

O mérito do Recurso Voluntário pode ser dividido nos seguintes tópicos:

#### **2.1. Suposta divergência na apuração das contribuições relativas aos períodos de fevereiro de 2011, março de 2011, junho de 2011, agosto de 2012 e outubro de 2012. (item II.1 do RV)**

A Recorrente afirma que a fiscalização apontou divergências na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS nos períodos mencionados, resultante de diferença entre os valores apresentados no SPED e os valores apurados pela fiscalização.

A Recorrente sustenta que nos meses de julho e agosto de 2011 recolheu valor a maior que não foi considerado pela fiscalização quando do lançamento do tributo, resultando no recolhimento de tributo a maior, e insurgindo-se contra o acórdão também no que se refere à menção de que "... eventuais recolhimentos a maior em favor do contribuinte poderão ser utilizados em procedimento de compensação, dentro das regras e formas próprias." *verbis*

“Noutras palavras, a D. Fiscalização optou por ignorar a existência de um saldo credor nos mesmos exercícios em que estava procedendo a fiscalização e que poderia levar a uma redução significativa do montante principal devido.”

A Recorrente busca o reconhecimento da existência de créditos pela simples soma de créditos e débitos por mais de um mês, realizando deduções do valor pago a maior na base de cálculo não pela utilização de créditos na forma dos “créditos extemporâneos.” ou pela compensação de créditos.

Neste ponto admito que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar que utilizou o procedimento legalmente previsto para o seu emprego.

## **2.2. Glosa da contribuição ao PIS e COFINS retidas sobre notas fiscais emitidas para a companhia de eletricidade do ACRE S/A nos meses de janeiro/2012, agosto/2012 e setembro/2012. (Item II.2. do RV)**

A Recorrente afirma que a fiscalização apurou diferença de PIS/COFINS retido em relação aos pagamentos por ela recebidos da referida Companhia de Eletricidade do ACRE, mas a Recorrente não logrou êxito em demonstrar a retidão dos cálculos em razão do fato de não haver localizado as notas fiscais que comprovam os recebimentos declarados no SPED e, principalmente, das retenções realizadas.

Argumenta ainda que se consideradas as notas fiscais localizadas posteriormente, o valor declarado seria muito mais próximo daquele declarado pela Recorrente no SPED.

A Recorrente sustenta que efetivamente somente localizou e juntou as referidas notas fiscais n. 52, 53, 66 e 67 quando da interposição do Recurso Voluntário, e alega que não há óbice jurídico a que sejam apreciadas neste momento recursal, principalmente pelo fato de que já havia apresentado as demais.

Em relação ao direito de juntada e correspondente apreciação das notas fiscais neste momento recursal, efetivamente não se trata de um argumento novo, eis que o referido argumento já havia sido sustentado desde a impugnação, nem se trata de documento novo, pois o documento já existia mas não havia sido localizado.

Todavia, tratando-se de um processo em curso, cujo argumento já estava em discussão, não há óbice a que uma prova seja apreciada, inclusive pois não se trata de fato que deva ser ponderado, mas tão somente de operação aritmética.

Em relação a este argumento, tendo a Recorrente juntado aos autos as imagens das notas fiscais que não havia localizado em tempo hábil, mas que o fez antes da interposição do Recurso Voluntário, admito a sua apresentação neste momento processual, bem como considero os documentos.

## **2.3. Possibilidade de tomada de créditos sobre despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (leasing) pagos ou creditadas a empresa sediada no exterior. (item II.3. do RV)**

A Recorrente insurge-se contra as glosas realizadas nos créditos relativos a despesas de contraprestação de arrendamento mercantil de equipamentos efetuados com

empresas sediada no exterior, o que ocorreu em razão do fato de que a fiscalização entendeu que como o valor das despesas de contraprestações de arrendamento mercantil efetuadas junto a pessoa jurídica domiciliada no exterior está sujeito a alíquota zero, não haveria contribuições pagas e, conseqüentemente também não haveria direito ao respectivo crédito.

O Acórdão do Recurso Voluntário foi redigido nos seguintes termos:

“A autoridade fiscal baseou a glosa na legislação aplicável ao caso, que estabelece ser o crédito originário das contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços e, por outro lado, reduz a zero as alíquotas incidentes sobre os valores pagos a título de contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos a empresas sediadas no exterior.

Nesse diapasão, não teria havido contribuição paga nas operações de arrendamento entabuladas pela contribuinte com seu fornecedor externo. Daí, não haveria direito ao crédito por ela apurado”

Efetivamente, a Lei 10.637 autoriza que sejam descontados créditos de PIS calculados em relação a valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, na exata forma do inciso V do seu artigo 3º.

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

(...)

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

A DRJ interpretou esta norma no sentido de que somente poderia haver o desconto de créditos na hipótese de recolhimento das contribuições quando do arrendamento.

Efetivamente, se as despesas de arrendamento mercantil encontram-se tributadas à alíquota zero, não há créditos a serem utilizados, devendo prevalecer o entendimento segundo o qual devem ser glosados os créditos apurados a partir de despesas de arrendamento mercantil pagas a empresa sediada no exterior uma vez que tais operações estão sujeitas à alíquota zero

#### **2.4. Glosa dos créditos sobre a depreciação do ativo imobilizado como computadores, equipamentos de telefonia fixa, móveis e utensílios, veículos da administração e veículos de produção. (item II.4. do RV)**

A Recorrente insurge-se contra a decisão da DRJ que entendeu que para o exercício das atividades desempenhadas pela empresa (importação, locação, transporte e instalação de grupos de geradores de energia elétrica) não concorrem diretamente os equipamentos cujos créditos de depreciação se pleiteia.

Efetivamente, a tomada de créditos calculados sobre as despesas de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado está condicionada a eles estarem utilizados no setor produtivo da empresa e no caso concreto os computadores e telefones relacionam-se à administração da empresa e não à prestação do serviço

### **3. Conclusões**

Conclusivamente, é de se não conhecer de parte do Recurso, por aplicação da Súmula CARF n. 02, e na parte conhecida negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad