



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

Processo nº 15586.720359/2014-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.792 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVAS
Recorrente ITABIRA AGRO INDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/08/2009 a 31/12/2010

COFINS. INSUFICIÊNCIAS DE RECOLHIMENTOS.

Constitui-se de ofício as contribuições sociais devidas a partir do cotejamento dos valores apurados nos DACON com os valores pagos/parcelados e/ou confessados em DCTF.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTES.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a **serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou **aluguéis** de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**; desde que comprovadamente aplicados ao processo produtivo.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a **energia elétrica** e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não compreendido o ICMS-ST.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/08/2009 a 31/12/2010

PIS/PASEP. INSUFICIÊNCIAS DE RECOLHIMENTOS.

Constitui-se de ofício as contribuições sociais devidas a partir do cotejamento dos valores apurados nos DACON com os valores pagos/parcelados e/ou confessados em DCTF.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTES.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a **serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou **aluguéis** de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**; desde que comprovadamente aplicados ao processo produtivo.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a **energia elétrica** e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não compreendido o ICMS-ST.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em **dar provimento parcial ao recurso voluntário**, da seguinte forma: **(a) por unanimidade de votos**, (a1) rejeitou-se a preliminar referente a nulidade da autuação por falta do dever de investigação, (a2) negou-se provimento ao recurso voluntário no que se refere à multa de ofício aplicada; e (a3) reconheceu-se, de ofício, o direito à revisão dos lançamentos do auto de infração relativo à Contribuição para o PIS/PASEP, nas competências 10/2009 e 11/2009, nos valores de R\$299.183,93 e R\$318.715,41, cancelando os valores constituídos de ofício, confirmados coincidentes com os valores em cobrança (no processo nº 10725.400.088/2012-96), espontaneamente incluídos em pedido de parcelamento; **(b) por maioria de votos**, (b1) rejeitou-se a preliminar relativa a cerceamento do direito de defesa, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que defendia a nulidade da decisão de piso, e revelou a intenção de apresentar declaração de voto; e (b2) deu-se provimento para reverter as glosas referentes a aluguel de veículos, vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida (Relator), Larissa Nunes Girard e Rosaldo Trevisan, designado para redigir o **voto vencedor o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira**; e **(c) por voto de qualidade**, (c1) negou-se provimento no que se refere às insuficiências de recolhimentos, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi; e (c2) negou-se provimento no que se refere a ICMS-Substituição Tributária, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi, tendo o Conselheiro Tiago Guerra Machado indicado a intenção de apresentar declaração de voto. A Conselheira Larissa Nunes Girard atuou em substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl, que declarou suspeição.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA- Relator.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA- Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi (Suplente).

Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração**, lavrados em 22/07/2014 (fls.¹ 2050/2098) e cientificados em 25/08/2014 (AR à fl. 2102), para exigência de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativas e acréscimos legais, com base nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, no valor original de R\$ 40.617.336,49, por **insuficiências de recolhimentos**, no cotejamento dos valores apurados com os valores pagos/parcelados e/ou confessados (DCTF), decorrentes da validação/recomposição da base de cálculo dos DACTON, a partir dos Balancetes Contábeis; além de **créditos descontados indevidamente**, decorrentes de glosas na apuração de créditos da não cumulatividade, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010, em procedimento de fiscalização, para fins de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF (fls. 2008/2049).

Infere-se do TVF, infrações por **(1) insuficiências de recolhimentos**, no cotejamento dos *valores a pagar*, apurados no DACTON e validados pelos registros contábeis, com os valores pagos/parcelados e/ou confessados (DCTF); além de **(2) créditos descontados indevidamente**, em glosas na apuração de créditos da não cumulatividade.

Para a **primeira infração**, foram levantadas as bases de cálculo de débitos, a partir dos valores apurados nos DACTON, em confronto com os valores lançados na contabilidade, prevalecendo os valores contábeis, sempre que houve divergências, no caso, apenas, nas competências de 08 e 11/2010, nas quais foram excluídas receitas entendidas não tributáveis no período: receitas de juros e descontos ativos. Cotejando os *valores a pagar* apurados pelo contribuinte nos DACTON (Ficha/Linha 15B/29 - PIS e 25B/29 - COFINS) e validados pela contabilidade, com os valores pagos/parcelados e/ou confessados (DCTF), constatou-se ausência de pagamentos/parcelamentos e DCTF ZERADAS em todos os períodos, onde diferenças foram lançadas como insuficiências de recolhimentos.

Já para a **segunda infração**, levantou-se as bases de cálculo de créditos, segregando as imputações, resultantes diretamente de glosas de créditos descontados indevidamente: dos *aluguéis de máquinas e equipamentos - veículos*; e das *despesas de energia elétrica - ICMS-ST*, a partir dos valores apurados nos respectivos DACTON, também, validados pelos documentos contábeis e fiscais.

	PIS 4.180.890,71					COFINS 14.991.325,96				
	DACTON A PAGAR	CONTABIL	DCTF	INFRAÇÃO (1) - 79%	INFRAÇÃO (2) - 21%	DACTON A PAGAR	CONTABIL	DCTF	INFRAÇÃO (1) - 73%	INFRAÇÃO (2) - 27%
31/08/2009					63.370,90					291.890,19
30/09/2009					79.745,89					367.314,39
31/10/2009	299.183,93	=	0,00	299.183,93	40.895,13					188.365,42
30/11/2009	318.715,40	=	0,00	318.715,40	57.716,30					265.844,73
31/12/2009					23.413,73					107.845,03
31/01/2010					64.226,72					295.832,17
28/02/2010					44.197,98					203.578,58
31/03/2010	308.295,60	=	0,00	308.295,60	14.231,95					65.553,21
30/04/2010	332.773,60	=	0,00	332.773,60	38.315,70	1.532.775,38	=	0,00	1.532.775,38	176.484,44
31/05/2010	243.049,10	=	0,00	243.049,10	67.831,73	1.119.498,90	=	0,00	1.119.498,90	312.437,02
30/06/2010	293.943,49	=	0,00	293.943,49	42.202,62	1.353.921,52	=	0,00	1.353.921,52	194.387,84
31/07/2010	307.540,77	=	0,00	307.540,77	18.047,54	1.416.551,43	=	0,00	1.416.551,43	83.128,07

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

31/08/2010	357.118,89	297.300,34	0,00	297.300,34		1.644.911,25	1.369.383,40	0,00	1.369.383,40	
30/09/2010	305.992,60	=	0,00	305.992,60	128.466,94	1.409.420,46	=	0,00	1.409.420,46	591.726,53
31/10/2010	215.591,13	=	0,00	215.591,13	89.828,56	993.025,85	=	0,00	993.025,85	413.755,78
30/11/2010	226.983,64	181.162,74	0,00	181.162,74		1.045.500,38	834.446,58	0,00	834.446,58	
31/12/2010	199.840,54	=	0,00	199.840,54	105.009,78	950.477,65	=	0,00	950.477,65	453.681,39
				3.303.389,24	877.501,47				10.979.501,17	4.011.824,79

A empresa apresenta a **Impugnação** em 24/09/2014 (fls. 2105/2132), **preliminarmente**, apenas, informando de pretensa juntada posterior de provas. Quanto ao **mérito**, alega: **(1)** o princípio da verdade material, na recomposição da base de cálculo do crédito das contribuições sociais, em razão de omissão na análise de diversos documentos ensejadores de créditos; **(2)** equívocos cometidos pela fiscalização na apuração dos créditos: (2.1) dos aluguéis de máquinas e equipamentos - veículos; (2.2) dos fretes; (2.3) da depreciação; (2.4) do leasing - arrendamento mercantil; (2.5) das despesas de energia elétrica - ICMS-ST; **(3)** aplicabilidade unicamente de multa moratória ao invés da multa de 75% lançada

A **decisão de primeira instância**, proferida em 31/07/2015 (fls. 25512/25525) foi pela procedência do lançamento, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/08/2009 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE VEÍCULO. CRÉDITO INEXISTENTE.

A hipótese, que gera direito ao crédito, prevista no artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, somente contempla despesas (pagas a pessoa jurídica e utilizadas nas atividades da empresa) de aluguéis com prédios, máquinas e equipamentos, não se aplicando a despesas com aluguéis de veículos automotores.

CRÉDITOS. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENERGIA ELÉTRICA.

Somente as despesas com energia elétrica e térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica é que geram direito ao crédito, a legislação de regência não contempla o ICMS-ST.

NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

Na sistemática da não cumulatividade a ausência de recolhimentos está, normalmente, relacionada com a apuração de créditos em montante superior ao valor da contribuição devida, sendo que a glosa de créditos pode ocasionar lançamento das contribuições por insuficiência de recolhimento, na medida em que os créditos que acobertavam os débitos apurados deixam de existir em virtude das glosas.

CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE REGISTRO.

Cabe ao contribuinte demonstrar que pretendeu, inequivocamente, compensar os créditos de Cofins a que faria jus, promovendo os registros necessários em sua escrituração contábil.

CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO NO DACON.

A utilização dos créditos da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, e devidamente registrados na escrituração contábil, está condicionada ao preenchimento do Dacon, não cabendo ao órgão julgador, em sede

de impugnação, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados no referido Demonstrativo.

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento de PIS o decidido quanto ao de Cofins, haja vista que ambos decorrem dos mesmos elementos fáticos e de prova, e tratam da mesma matéria tributária, além do que os argumentos de defesa são os mesmos para ambos lançamentos..

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ciência ao acórdão de primeira instância (TERMO à fl. 25533), em 20/08/2015, irresignada, a contribuinte apresentou o **recurso voluntário** de fls. 25535/25571, em 21/09/2015, reproduzindo os argumentos da impugnação anteriormente interposta e aduzindo, **preliminarmente**, *nulidade da decisão recorrida*, por cerceamento do direito de defesa - prevalência do princípio da verdade material; além de *nulidade da autuação*, por falta do dever de investigação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de Autos de Infração, lavrados para a constituição de créditos tributários relativos às contribuições sociais para o PIS e a COFINS não-cumulativas, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010, por infrações relativas às **(1) insuficiências de recolhimentos** e aos **(2) créditos descontados indevidamente**.

Preliminar

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar as preliminares suscitadas pela Recorrente.

Da nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa - prevalência do princípio da verdade material

A Recorrente argúi a nulidade por cerceamento do direito de defesa e prevalência do princípio da verdade material, diante da negativa de apreciação, na primeira instância de julgamento, da documentação trazida aos autos junto com a impugnação, sob fundamentos de impossibilidade de reconhecimentos de créditos não declarados em DACON ou não contabilizados.

Afirma omissão do colegiado no tocante a análise de amplo repertório de **documentos**, os quais comprovariam ocorrências de outras **despesas** passíveis de creditamento **além das consideradas pela fiscalização**, apontando trechos da decisão recorrida no sentido da impossibilidade, em sede de contencioso administrativo, da **inclusão** e reconhecimento de créditos não declarados em DACON ou não contabilizados.

Nesse ponto, entendo, andou bem a decisão recorrida em não admitir, em sede de contencioso administrativo, a **inclusão** de créditos não declarados em DACON ou não contabilizados.

Acontece que, desde o início do procedimento fiscal, com a lavratura, em 21/06/2013, e ciência, em 27/06/2013, do TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL (fls.4/5), valores declarados extemporaneamente e após o início da ação fiscal, já encontravam-se com a espontaneidade excluída, nos termos do §1º, do art. 7º, do PAF, e parágrafo único, do art. 138, do CTN, estando, em regra, desde então, limitada a **inclusão** e reconhecimento de créditos, não declarados em DACON ou não contabilizados, à ocorrência de erros materiais na transcrição da contabilidade para as declarações, prevalecendo a apuração espontânea nos DACON e os valores apurados e constituídos de ofício por meio do auto de infração.

Assim, não assiste razão à Recorrente, em sede de impugnação, querer ver analisado pelo órgão julgador, documentos que, na verdade, promoveriam uma nova apuração dos créditos, além da que promoveu espontaneamente nos seus DACON, com as correções de ofício promovidas pelo auto de infração.

Não existiu omissão do colegiado na análise de documentos que comprovariam a ocorrência de **outras despesas passíveis de creditamento além das consideradas pela fiscalização**, pois, essa questão nem mesmo faz parte do contraditório que se estabeleceu, a partir da controvérsia instaurada por meio do auto de infração, que promoveu correções de ofício aos valores espontaneamente declarados nos DACON. Ou seja, a lide trazida à julgamento, diz respeito à resistência da fiscalização em aceitar a pretensão do contribuinte de ter validada sua apuração nos DACON espontâneos, não à uma nova pretensão, quase uma reconvenção (pois, poderia gerar, inclusive, saldo credor ressarcível), de promover uma nova apuração dos créditos, por meio de análise documental pelo órgão julgador.

Não há que se falar em privilégio da forma em detrimento da verdade material, exigir a contabilização dos créditos oriundos das despesas atestadas pela documentação apresentada, mesmo porque, seria o meio de prova adequado a comprovar a ocorrência de erros materiais na transcrição da contabilidade para as declarações, visto não cogitar-se uma nova reapuração dos créditos, não sendo prova direta suficiente o simples registro da despesa, dentro do livre convencimento motivado do julgador (art. 29, do PAF), prevalecendo a apuração espontânea nos DACON e os valores apurados e constituídos de ofício no auto de infração.

Em equilíbrio com o princípio *pas de nullité sans grief* - não há nulidade sem prejuízo - , a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige a comprovação do efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Nesse sentido, não restou caracterizado nenhum cerceamento de defesa, pelo fato da decisão recorrida não ter analisado documentos que comprovariam a ocorrência de **outras despesas passíveis de creditamento além das consideradas pela fiscalização**, uma vez que isso não atingiu o exercício do seu direito de defesa, em relação aos fatos que lhe foram imputados pela acusação fiscal, sobre os quais demonstra pleno conhecimento e

apresenta defesa robusta, arguindo essa e outra nulidade nas questões preliminares, além de questionar detalhadamente o mérito, cujas respectivas provas documentais, serão analisadas junto com o próprio mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade.

Da nulidade da autuação, por falta do dever de investigação

Inova a Recorrente, arguindo nulidade em relação ao auto de infração, por falta do dever de investigação, matéria preclusa, pois, sem prequestionamento prévio explícito, no sentido da questão trazida com o recurso voluntário ter sido debatida e sobre ela o colegiado recorrido ter emitido expresso juízo.

Além disso, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

[...]

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

A leitura do artigo supracitado leva ao entendimento de que, no caso de auto de infração, ato administrativo formalizado por termo próprio e resultante do conjunto de outros atos e termos fiscais, só há nulidade se for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I), falando-se em defesa cerceada somente quanto aos despachos e decisões (art. 59, II), não importando em nulidade, as irregularidades, incorreções e omissões sanáveis (art. 60).

Como ato administrativo, o auto de infração deve respeitar os requisitos mínimos de formação válida do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

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

Estando o auto de infração revestido de suas formalidades essenciais, no que tange ao seu conteúdo necessário e respectivas provas, serão analisados junto com o mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade.

Não há nulidade quando suficientemente demonstrado e fundamentado os motivos pelos quais lavrou-se o auto de infração, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas nas peças impugnativa e recursal.

Mérito

(1) Insuficiências de recolhimentos

Conforme relatado, para a **primeira infração**, foram levantadas as bases de cálculo de débitos, a partir dos valores apurados nos DACON, em confronto com os valores dos registros contábeis, prevalecendo valores divergentes da contabilidade, apenas, nas competências de 08/2010 e 11/2010, nas quais foram excluídas das bases de cálculo as receitas de juros e descontos ativos. Portanto, validados pela contabilidade todos os valores apurados previamente pelo contribuinte, em todas as competências, salvo, nos meses citados, nos quais houve redução dos *valores à pagar* informados nos DACON e constituídos de ofício como **insuficiências de recolhimentos**.

Nesse ponto, para melhor delimitação da lide, importante entender a opção de defesa do contribuinte.

A Impugnante, ora Recorrente, não apresentou *defesa de mérito direta*, quanto à primeira infração de **insuficiências de recolhimentos**, não negando o fato constitutivo do direito do autor da acusação fiscal, tornando-se por incontroverso, os valores apurados espontaneamente nos DACON (**Ficha/Linha 15B/29.CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR - FATURAMENTO e 25B/29.COFINS A PAGAR - FATURAMENTO**) e a constatação da ausência de pagamentos/parcelamentos e DCTF ZERADAS, em todos os períodos, onde diferenças foram lançadas como insuficiências de recolhimentos.

Concentrou-se o contribuinte em formular *defesa de mérito indireta*, ou seja, alegar novos fatos que impediriam ou modificariam o direito do autor da acusação fiscal, quais sejam, a existência de documentos que comprovariam a ocorrência de outras despesas passíveis de creditamento além das consideradas pela fiscalização, impugnando e recorrendo pela **inclusão** e reconhecimento de créditos, não declarados em DACON e não contabilizados, arguindo, antes, nulidade da decisão recorrida por não ter considerado tais provas de despesas, como suficientes ao reconhecimento de créditos, sem registros contábeis, acrescentando valores aos créditos por ele tempestivamente apurados por meio de instrumento próprio: DACON.

Portanto, quanto a primeira infração de **insuficiências de recolhimentos**, resta litigiosa, apenas, a possibilidade de admitir-se como matéria de defesa o reconhecimento e a **inclusão** de novos créditos, não declarados em DACON e não contabilizados, visto que, nesse ponto, não existe acusação de **créditos descontados indevidamente**.

Reitero entendimento, no sentido de que, desde o início do procedimento fiscal, valores declarados extemporaneamente e após o início da fiscalização, já encontravam-se com a espontaneidade excluída, nos termos do §1º, do art. 7º, do PAF, e parágrafo único, do art. 138, do CTN, prevalecendo a apuração prévia espontânea nos DACON e os valores apurados e constituídos de ofício por meio do auto de infração, diante da constatação da

ausência de pagamentos/parcelamentos e DCTF ZERADAS em todos os períodos, onde diferenças foram lançadas nessa primeira infração de insuficiências de recolhimentos.

Assim, no mesmo sentido do voto da preliminar de nulidade, entendo, não assistir razão à Recorrente, em sede de impugnação e recurso, querer ver analisados e aceitos, pelos órgãos julgadores, documentos que promoveriam uma nova apuração, reconhecimento e inclusão de novos créditos, além dos que promoveu espontaneamente nos seus DACON, no caso da presente infração, reduzindo os valores das **insuficiências de recolhimentos**, validadas pelos registros contábeis e espontaneamente apuradas e declaradas nos DACON (**Ficha/Linha 15B/29.CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR - FATURAMENTO e 25B/29.COFINS A PAGAR - FATURAMENTO**) como **valores à pagar**.

(1.1) Correções de ofício nas insuficiências de recolhimentos

Com fulcro no art. 60, do PAF (Decreto nº 70.235/72), por resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, entendo devam ser sanadas duas possíveis **incorrekções** no auto de infração relativo à contribuição para o PIS, nas competências 10/2009 e 11/2009.

Ao compulsar os autos, às fls. 2010/2011, em tabela do TVF, contendo os valores espontaneamente incluídos em pedido de parcelamento (10725.400.088/2012-96), deparei-me com a informação da existência de cobranças relativas aos mesmos valores (R\$299.183,93 e R\$318.715,41) e períodos de apurações (Outubro/2009 e Novembro/2009) que os lançados para o PIS (6912), porém, apontados no TVF como relativos à CSLL (6012), indícios robustos de incorreção na tabela e no lançamento, visto a igualdade de valores e a não correlação do código de arrecadação: CSLL trimestral, com os períodos de apurações mensais dispostos na tabela, Outubro/2009 e Novembro/2009, ao invés, de trimestres de 2009.

Assim, retificando a decisão recorrida nesse ponto, quanto à primeira infração de insuficiências de recolhimentos, entendo devam ser revisados de ofício os lançamentos do auto de infração relativo à contribuição para o PIS, nas competências 10/2009 e 11/2009, nos valores de R\$299.183,93 e R\$318.715,41, cancelando os valores constituídos de ofício, confirmados coincidentes com os valores em cobrança, espontaneamente incluídos no pedido de parcelamento (10725.400.088/2012-96), uniformizando o entendimento adotado pela fiscalização, no sentido dos valores lançados em DCTF e incluídos no referido pedido, serem considerados na apuração dos valores a serem lançados no auto de infração.

(2) Créditos descontados indevidamente

Nos exatos termos do relato, já para a **segunda infração**, levantou-se as bases de cálculo de créditos, segregando as imputações, resultantes diretamente de glosas de créditos descontados indevidamente: dos *aluguéis de máquinas e equipamentos - veículos*; e das *despesas de energia elétrica - ICMS-ST*, a partir dos valores apurados nos respectivos DACON, também, validados pelos documentos contábeis e fiscais, e constituídos de ofício como **créditos descontados indevidamente**, resultantes em adicionais insuficiências de recolhimentos.

Em relação à essa infração, a defesa do contribuinte abrangeu, *defesa de mérito indireta*, quanto à não inclusão na base de cálculo de créditos das contribuições sociais: (2.1) de outros aluguéis de máquinas e equipamentos - além dos veículos, armazém inflável,

empilhadeiras e outros equipamentos; (2.3) dos fretes; (2.4) da depreciação; (2.5) do leasing - arrendamento mercantil; além de *defesa de mérito direta*, quanto às glosas de créditos descontados indevidamente: (2.1) dos aluguéis de máquinas e equipamentos - veículos; e (2.2) das despesas de energia elétrica - ICMS-ST, matérias essas delimitadoras da controvérsia enfrentada pelo órgão julgador recorrido, sendo as únicas impugnadas em razão das glosas e constituições de ofício de insuficiências de valores, por *créditos descontados indevidamente*.

Portanto, quanto a segunda infração de *créditos descontados indevidamente*, restam litigiosas, a possibilidade de admitir-se como matéria de defesa o reconhecimento e a **inclusão** de novos créditos, não declarados em DACON e não contabilizados; além da acusação de créditos descontados indevidamente, sobre aluguéis de máquinas e equipamentos - veículos e sobre despesas de energia elétrica - ICMS-ST.

Quanto à primeira parte da defesa, reitero entendimento, no sentido de que, desde o início do procedimento fiscal, valores declarados extemporaneamente e após o início da fiscalização, já encontravam-se com a espontaneidade excluída, nos termos do §1º, do art. 7º, do PAF, e parágrafo único, do art. 138, do CTN, prevalecendo a apuração prévia espontânea nos DACON e os valores apurados e constituídos de ofício por meio do auto de infração, diante da constatação da existência de pagamentos/parcelamentos e confissões em DCTF, nos períodos, nos exatos valores apurados nos DACON, não tendo sido lançados, nessa segunda infração de créditos descontados indevidamente, valores outros que não os relativos às glosas de créditos oriundos de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos - veículos e de energia elétrica - ICMS-ST.

Assim, no mesmo sentido do voto da preliminar de nulidade e do item precedente, entendo não assistir razão à Recorrente, nessa primeira parte da defesa desse ponto, no caso da presente infração, à reduzir os valores das insuficiências de recolhimentos adicionais, resultantes dos *créditos descontados indevidamente*, incluindo créditos outros que não os efetivamente glosados, validados pelos registros contábeis, espontaneamente apurados e declaradas nos DACON.

No que tange à segunda parte da defesa, quanto às glosas de créditos oriundos de despesas de *aluguéis de máquinas e equipamentos - veículos* e de *energia elétrica - ICMS-ST*, resta a análise individualizada de cada uma das duas matérias em contencioso, instaurado pela impugnação à acusação fiscal e decidas no acórdão recorrido.

(2.1) dos aluguéis de máquinas e equipamentos - veículos

Entendeu a Fiscalização por glosar as notas fiscais de *locação de veículos*, por entender não abrangidas no conceito de *aluguéis de máquinas e equipamentos*, dos arts 3º, incs. IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mesma razão utilizada pela decisão recorrida para manutenção da glosa.

Alega a Recorrente não haver clara distinção entre máquinas e veículos nas legislações das contribuições sociais, apontando na legislação do IPI o uso do vocábulo máquina na acepção de veículo, conceitos que entende complementares e não antagônicos, citando e aderindo às razões de doutrina (fl. 25550) que entende, *in verbis*:

Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos. O inciso IV do art. 3º da Lei n. 10.833/03 permite calcular o crédito sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizadas nas atividades da empresa, sem indagar se foram utilizados na produção de bens ou serviços ou nas atividades administrativas.

Nesse sentido, afirma existirem outros *contratos de locação de veículos* para transporte de insumos da Recorrente, porém, aponta provas somente de *contratos de serviços de transporte* de funcionários à granuladora de escórias de outra empresa siderúrgica e outros serviços gerais, alegando esses últimos prestados à sua concreteria, mas sem destacar cláusula contratual que confirme suas alegações, como no caso do contrato envolvendo a siderúrgica. Finaliza destacando jurisprudência do CARF (Acórdão nº 3403-001.282) admitindo créditos de valores pagos relativos aos serviços transporte de pessoal, necessários ao processo produtivo.

Em sentido um pouco mais restrito do que na jurisprudência citada, entendo admissível créditos de valores pagos aos serviços de transporte de pessoal NO processo produtivo, porém, não à qualquer serviço de transporte de pessoas, necessários ao processo produtivo, conceito que aproxima-se da definição de despesas necessárias do imposto de renda, não admitindo, ao contrário da doutrina citada e adotada, créditos de despesas em atividades administrativas e outras não incorridas diretamente no processo produtivo de bens ou serviços.

Assim, ainda que por fundamento de causa de pedir diversa, visto que apurou créditos com fulcro nos incisos. IV, porém, socorrendo-se à entendimento jurisprudencial sobre os incisos. II, dos arts. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, entendo que seria possível o creditamento como serviços de transporte utilizados como insumos (inc. II) de *contratos de serviços de transporte* de funcionários à granuladora de escórias, independente da conceituação de veículos como máquinas (inc. IV), mesmo porque o contrato é de serviço e não de locação.

Porém, no caso concreto, inadmissível a reversão dos créditos glosados, visto que tais serviços não são aplicados no seu próprio processo de produção (CNAE 2320-6-00 - FABRICAÇÃO DE CIMENTO), tratando-se de serviços de transporte para estabelecimentos de outra empresa, fora da extensão territorial do seu processo produtivo, não lhe socorrendo a jurisprudência citada e outras, as quais vêm admitindo tais créditos em razão de não segregar a atividade agrícola (serviços de transportes aplicados à obtenção dos insumos) da industrial (transformação dos insumos) dentro de estabelecimentos de uma mesma empresa produtora.

Ainda, quanto aos contratos apontados como prova, além do infra analisado, com a KRB Locação de Automóveis, cumpre analisar dois outros contratos, com a STOFFEL Tour Locadora de Veículos Ltda e BPAL Prestadora de Serviços Gerais, tendo como objetos veículos supostamente locados para serviços relacionados à concreteria da Recorrente, ainda que não trazidos aos autos argumentos sobre o que seria a concreteria, como estaria inserida em seu processo produtivo e de que forma atua sobre ele os alegados serviços relacionados.

Compulsando os autos, visto não destacada no recurso cláusula contratual que permita inferir seus objetos, não os localizei dentre os documentos entregues junto com a impugnação, conforme alegado, porém, sem prejuízo das razões de decidir, tendo em vista que a simples descrição do objeto não seria suficiente à comprovar sua participação no processo produtivo, não tendo a Recorrente logrado êxito nessa prova, para nenhum dos três contratos apontados.

Assim, no mesmo sentido da decisão recorrida, entendo não assistir razão à Recorrente, quanto às glosas de créditos da não cumulatividade, sobre notas fiscais de veículos, seja por que suas alegações não encontram suporte nas normas legais e nos fundamentos em que tenta se apoiar: *Aluguéis de máquinas* - veículos, dos *incisos IV*, dos arts. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03; seja por que não logrou provar a utilização do *serviço como insumo* no seu próprio processo produtivo, à ensejar a fungibilidade da causa de pedir para os *incisos II*, das citadas leis de regência.

(2.2) das despesas de energia elétrica - ICMS-ST

Entendeu a Fiscalização por desconsiderar os valores do ICMS-ST - Substituição Tributária das notas fiscais de **energia elétrica**, por entender não compor as bases de cálculos dos créditos, dos arts 3º, incs. IX e III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Em resposta à insurgência contra a desconsideração dos valores do ICMS-ST, a decisão recorrida afirma: "*Neste ponto, o trabalho do fiscal resta correto quando glosa das despesas com energia elétrica o valor o ICMS-susstituição, pois, tais tributos não dão direito ao crédito.*" Fundamenta sua decisão nas leis de regência (artigos 3º, incisos. IX e III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) que autorizam créditos sobre **energia elétrica consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica, estando o ICMS-ST fora deste universo.

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

*III - **energia elétrica** e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

Ainda, cita Solução de Consulta Cosit nº 106, de 11/04/2014, concluindo que o ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma **antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído** na operação de saída da mercadoria, não podendo a pessoa jurídica descontar créditos sobre tais parcelas.

Alega a Recorrente que a Delegacia de Julgamento invocou os argumentos da Solução de Consulta Cosit nº 106/14, não merecendo guarida, uma vez que o valor pago pelo substituído (impugnante) a título de ICMS-ST integrará o custo do produto final, apontando definições da legislação do imposto de renda e solução de consulta, sobre custo de aquisição de mercadorias, além de doutrina sustentando seus argumentos recursais.

Ainda que admita a substância dos argumentos apresentados, nas diversas fontes apontadas no recurso, entendo possuir o ICMS-ST característica própria de neutralidade, não compondo a base de cálculo dos débitos, para fins de incidência das contribuições sociais, nem a base de cálculo dos créditos, para fins de apuração de direito creditório.

Notar que para sustentar a tese do creditamento sobre os valores do ICMS-ST necessário buscar interpretações em legislações de regência de outros tributos e mesmo em legislação societária, além de conceituações contábeis sobre custos de aquisição, restando, objetivamente, nas legislações de regências das contribuições sociais (arts. 3º, incs. IX e III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), que *a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a **energia elétrica consumidas**.*

Assim, no mesmo sentido da interpretação literal, adotada pela decisão recorrida, entendo não assistir razão à recorrente quanto a desconsideração dos valores do ICMS-ST, da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, concluindo que somente as despesas com **energia elétrica consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica é que geram direito ao crédito, excluindo-se qualquer outra parcela de valor.

(3) Aplicabilidade unicamente de multa moratória ao invés da multa de 75% lançada

A recorrente requer que se exclua sua responsabilidade sobre multas de ofício aplicáveis aos créditos constituídos, porquanto, os valores que foram encontrados pela fiscalização já tinham sido declarados pelo contribuinte nos DACON, sendo a multa de 75%, do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, aplicável nos casos de **falta de declaração** e nos de **declaração inexata**.

Ainda que acompanhe o entendimento de que a multa de 75%, seja aplicável nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata, entendo não merecer reparos sua constituição de ofício, no presente caso, onde os fatos imputáveis subsumem-se à primeira parte do citado art. 44, I, da Lei nº 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas**:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Da leitura da norma, restam claras, além das duas previsões de aplicação da multa de 75%, apontadas no recurso, uma primeira hipótese: **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**, exatamente as imputações fiscais do lançamento de ofício ora combatido : **(1) insuficiências de recolhimentos** e aos **(2) créditos descontados indevidamente**, resultantes em adicionais insuficiências de recolhimentos.

Andou bem a decisão recorrida, ao entender que: *em se tratando de lançamento de ofício, não há previsão legal para a exoneração da multa de ofício sob o argumento de que os débitos foram declarados no Dacon.*

Entendo, no mesmo sentido, os DACON representarem simples instrumentos de apuração das contribuições sociais, guardado às DCTF, instrumento de confissão de dívida, o condão à não incidência da multa de ofício, sob o argumento de que os débitos foram declarados, quando considerados espontaneamente confessados, nos termos do §1º, do art. 7º, do PAF, e parágrafo único, do art. 138, do CTN.

Acontece que, quanto à primeira infração, foi constatada a ausência de pagamentos/parcelamentos e DCTF ZERADAS, em todos os períodos, onde diferenças foram lançadas como **insuficiências de recolhimentos**; já para a segunda infração, foram glosados exatamente os créditos descontados indevidamente nos respectivos DACON, configurando **declarações inexatas**, tanto nas apurações nos DACON, quanto nas confissões à menor em DCTF, sendo as diferenças constituídas de ofício, como **créditos descontados indevidamente**, resultantes em adicionais insuficiências de recolhimentos.

Também não merece acolhida o pedido de redução para 20%, da multa de ofício proporcional de 75%, pois, lançada de acordo com o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14, da Lei nº 11.488/07, também, não restando configurada nenhuma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, elencadas nos incisos IV e V, do art. 151, do CTN, na data do lançamento de ofício.

Logo, deve ser mantida a multa de ofício proporcional (75%), lançada no percentual previsto no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, caracterizados **casos de falta de pagamento ou recolhimento**, associado à ausência ou insuficiências de declarações em DCTF ZERADAS ou à menor.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, exclusivamente, para reconhecer o direito à revisão de ofício dos lançamentos do auto de infração relativo à contribuição para o PIS, nas competências 10/2009 e 11/2009, nos valores de R\$299.183,93 e R\$318.715,41, cancelando os valores constituídos de ofício, confirmados coincidentes com os valores em cobrança (10725.400.088/2012-96), espontaneamente inclusos em pedido de parcelamento.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Com as vênias de estilo, apresento nas linhas a seguir os fundamentos para divergir do ilustre Conselheiro Relator e reconhecer a reversão das glosas realizadas pela Fiscalização em ao item "aluguel de veículos".

Como se verifica no item 6.5 do Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), às fls. 29-34, a Fiscalização não aceitou o direito de desconto de créditos das contribuições nesse item, expondo o seguinte motivo: *"Através da análise das planilhas de aluguéis pagos às pessoas jurídicas, procedemos à glosa de parte destas notas fiscais, devido ao fato de estarem fora do conceito de "aluguéis de máquinas e equipamentos" (basicamente a título de locação de veículos - automóveis)".*

Em sua defesa, o Recorrente argumenta que as despesas incorridas por ele e que pretende ver reconhecido o direito de desconto de crédito se referem a: (i) transporte de colaboradores da Recorrente até a fábrica da Companhia Siderúrgica de Tubarão; e (ii) transporte de escória obtida no granulador instalado na referida siderúrgica, de tal local até a fábrica cimenteira da Recorrente, argumentando que a escória é matéria-prima para a produção de cimento.

O i. Relator, contudo, rejeitou o pedido da Recorrente por entender *"inadmissível a reversão dos créditos glosados, visto que tais serviços não são aplicados no seu próprio processo de produção (CNAE 2320-6-00 - FABRICAÇÃO DE CIMENTO), tratando-se de serviços de transporte para estabelecimentos de outra empresa, fora da extensão territorial do seu processo produtivo"* e, além disso, por carência probatória.

De início, como a discussão no processo acabou se voltando ao enquadramento das referidas despesas no artigo 3º, inciso II, e não no artigo 3º, inciso III, no artigo 3º, inciso IV, das leis de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003), importante fixar o conceito de insumo para fins de direito de desconto de crédito de PIS/COFINS. Na esteira do entendimento que prevalece nesse Tribunal, o conceito de insumo para o PIS/COFINS deve seguir um regime jurídico próprio, traçado a partir da interpretação de suas leis de regência, afastando-se, assim, conceitos relacionados à legislação do IPI ou do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Nesse contexto, pode-se entender que há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.

No caso concreto, verifica-se pela análise do Estatuto Social da Recorrente, que a sociedade tem como objeto social, dentre outras atividades, *"a) pesquisar e lavar jazidas minerais em todo o território nacional, para a produção e venda de cimento, cal e produtos derivados ou correlatos; b) adquirir, instalar e explorar estabelecimentos industriais destinados à fabricação de cimento, cal, mosaico e outros produtos industriais correlatos"*.

A Recorrente explica que, dentre os insumos considerados como matéria-prima para a produção do cimento, há a escória, que é obtida a partir da fundição de metais, não havendo disputa entre Recorrente e Fiscalização quanto ao fato de a escória ser ou não insumo para a fabricação de cimento, conforme informação que consta no TVF às fls. 2.017 dos autos.

Narra ainda a Recorrente que não produz metais e por esse motivo firmou uma parceria com a empresa Acelormittal, que opera a Companhia Siderúrgica de Tubarão, celebrando um contrato de comodato de uma espaço para a instalação de uma granuladora de escória, sendo necessário para a obtenção de escória o transporte de funcionários e ,após, o transporte da própria escória da siderúrgica até a fábrica da cimenteira.

O Contrato de Comodato acostado pela Recorrente confirma a afirmação da Recorrente. Pela sua análise é possível verificar que a Recorrente ajustou duas relações jurídicas com a siderúrgica, um contrato de compra e venda de escória e um contrato de comodato de uma área no sítio da siderúrgica destinado a instalação de dois granuladores, para escoamento da escória líquida proveniente do Alto Forno III da siderúrgica. Além disso, é possível verificar que a Recorrente é a responsável por toda a operação dos granuladores, daí a necessidade e essencialidade do transporte de funcionários e do transporte da própria escória, ao final do procedimento.

Diante disso, entendo que o processo produtivo da Recorrente, de fabricação do cimento, deve incluir as atividades de operação de granuladores para obtenção de escória realizadas pela Recorrente, por meio de seus funcionários, na área cedida pela siderúrgica fornecedora de tal insumo. Assim, não vejo as despesas incorridas pela Recorrente com transporte de funcionários para essas atividades como um transporte para outra empresa nem como realizados fora da extensão territorial do processo produtivo. Na realidade, trata-se de transporte de funcionários para laborarem no próprio processo produtivo da Recorrente, que não se concentra todo em uma mesmo local, ficando parte do processo produtivo em local diverso, em razão da própria forma de obtenção da escória, que não pode se localizar na própria fábrica de cimento, no local de moagem de cimento e escória, mas deve ser contíguo ao alto forno siderúrgico.

Ademais, na hipótese de o fabricante de cimento adquirir escória produzida por terceiros, é certo que esses terceiros incluirão no preço do bem todos os custos dos serviços necessários à sua obtenção. E, nessa aquisição de insumo, há direito de desconto de crédito, nos termos do artigo 3º, inciso II. Da mesma forma, quando a produtora de cimento compra a escória da siderúrgica, porém, decide ela mesma realizar a produção e operação para obtenção da escória, penso que devem ser admitidos os créditos correspondentes aos serviços de transporte de funcionários para o parque fabril e de transporte de insumo entre locais de produção.

Nesse sentido, pela admissão da última despesa, oportuno citar precedente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, decidido de forma unânime em 26/01/2016:

Ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PIS. INSUMO. FRETE. TRANSPORTE ENTRE MINA E COMPLEXO INDUSTRIAL. DESCONTO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Inserir-se no conceito de insumo a aquisição de matéria prima, materiais e embalagens, e, prestação de serviço quando esses se revelam necessários e essenciais à atividade fabril, por ser específico e íntimo ao processo produtivo, sem o qual o processo de fabricação não acontece, no caso concreto, o frete pago pelo transporte de minérios, insumo básico à fabricação do produto, extraídos de minas de propriedade do mesmo proprietário do complexo industrial, por viabilizar a produção e guardar pertinência ao processo produtivo, insere no conceito de “insumo, e, sendo assim, autoriza a tomada do crédito.

Trecho do Voto:

"A meu sentir, os minerais extraídos pela Interessada em minas longe do complexo industrial é pelo que se deduz dos autos o principal insumo na fabricação de fertilizantes, portanto, necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, fato constatado pela fiscalização.

A questão é dirimir se o frete pago a terceiros pessoa jurídica na movimentação dessa matéria prima até o local de produção, fertilizante, integra o conceito de insumo por não se tratar de custo na operação de venda.

Cada caso deve ser examinado com observância das particularidades próprias de cada contribuinte. No caso concreto a extração dos minerais dá-se em minas de propriedade da empresa que produz o fertilizante, caso não possuísse, a aquisição dar-se-ia por meio de compra de fornecedores, cujo frete estaria diretamente interligado ao insumo, o que autoriza a tomada do crédito.

De outra banda, a transferência desse material se revela fundamental ao processo de fabricação, o que é cogente reconhecer nesse caso específico tratar-se, não de uma simples estocagem para venda, mas, sim, meio necessário e essencial à fabricação do produto final". (Acórdão nº 3302002.974; Relator: Conselheiro Domingos de Sá Filho) (grifos nossos)

Pelo exposto, voto por reverter as glosas de despesas com serviços de transporte dos funcionários para o sítio de operação da Recorrente na Companhia Siderúrgica de Tubarão, assim como as despesas de serviços de transporte da escória lá produzida, indicadas às fls. 32-34 do TVF.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Declaração de Voto

Em face do entendimento exposto pelo Relator em relação ao não provimento do Recurso Voluntário em relação à apropriação de créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre os valores de ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST), data maxima venia à posição externada pelo conselheiro e vencedora por qualidade, ousei divergir do colega.

Esclareço.

O voto proferido pelo ilustre Relator veio a corroborar o entendimento da DRJ, que partiu da premissa que o ICMS-ST era aquele decorrente da inclusão na receita bruta de pessoa jurídica substituta tributária, eis que foi, por sua vez, citou como base argumentativa a Solução de Consulta Cosit nº 106/2014, em especial sobre a seguinte afirmativa:

"O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins."

Não é o presente caso.

Sem entrar no mérito da Solução de Consulta acima mencionada, que entendo estar equivocada nesse particular, a Recorrente possui atividade agroindustrial não é revendedora de energia elétrica sujeita ao ICMS-ST que será repassado posteriormente a seus clientes, hipótese que aborda tal Solução.

Nessa hipótese, cabe esclarecer, como se denota do exame dos autos, que a Recorrente é adquirente da energia elétrica perante a Câmara de Comércio de Energia Elétrica (CCEE), no regime de consumidor livre.

Há peculiaridades na tributação pelo ICMS nessas operações de aquisição de energia elétrica. A Lei Complementar 87/1996 veio a dispor, na linha da estratégia constitucional da repartição da arrecadação do tributo estadual, que o imposto é devido não na saída, mas na entrada interestadual de energia elétrica.

Ou seja, foi deslocado o fato gerador do imposto da saída (venda pela produtora de energia) para a entrada (aquisição)

A comercialização da commodity no âmbito do CCEE, na esteira da Lei Complementar, era regulada, à época, pelos Convênios ICMS 83/2000 e 15/2007, prescrevendo da seguinte maneira:

Convênio ICMS 15/2007

Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE deverá observar o que segue:

I- o agente que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica deverá, relativamente a cada contrato bilateral, exceto os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCSD do Ambiente de Comercialização Regulado, para cada estabelecimento destinatário: (...)

c) Em se tratando de fornecimento a consumidor livre, especial ou a autoprodutor, o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses;

Convênio ICMS 83/2000

Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas, a condição de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

Cláusula segunda. O valor do imposto retido é resultante da aplicação da alíquota interna prevista na legislação da unidade federada de destino sobre a base de cálculo definida no art. 13, inciso VIII e §1º, inciso I, da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Ou seja, quando a fornecedora da Recorrente vendeu energia elétrica, o ICMS era devido ao Estado de domicílio da Recorrente e originalmente o contribuinte do imposto era a própria Recorrente, e não a sua fornecedora, razão pela qual não poderia haver inclusão do ICMS no preço de venda da energia elétrica.

Por outro lado, em razão dos citados Convênios emanados pelo CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária, a própria fornecedora passou a ser a contribuinte substituta do imposto estadual, de maneira que a Recorrente foi obrigada a pagar pelo ICMS-ST informado na mesma nota fiscal de fornecimento de mercadoria, não porque o imposto estava incluído no preço, como prevê a legislação em uma operação "ordinária" de fornecimento de mercadorias, mas porque era devido em função do repasse financeiro exigido pelos Convênios entre a fornecedora e a Recorrente.

Diante disso, o ICMS-ST restou pago pela Recorrente via quitação da fatura de energia elétrica, compondo indistintamente o seu custo de aquisição, vez que a obrigação de quitar o imposto estadual se confunde com a próprio adimplemento do negócio jurídico praticado.

Nessa linha, as Lei Federais 10.637/2002 e 10.833/2003 foram claras, e não divirjo de forma alguma quanto ao voto do Relator, que "a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a energia elétrica consumidas". Em nenhum momento na presente lide, houve qualquer questionamento pela fiscalização em relação se houve ou não consumo, tratando-se ao fim e ao cabo em uma discussão meramente jurídica se o custo com ICMS-ST nas operações de aquisição de energia elétrica no âmbito do CCEE seriam parte integrante ou não do próprio custo da commodity.

Processo nº 15586.720359/2014-44
Acórdão n.º **3401-003.792**

S3-C4T1
Fl. 25.756

Em minha visão, não há como distingui-lo, pela natureza de tal imposto, de modo que votei para dar provimento a essa demanda da Recorrente, permitindo que seja incluído na base de cálculo das contribuições sociais.

Tiago Guerra Machado