



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721080/2021-11
RESOLUÇÃO	3101-000.488 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência à unidade de origem nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, adota-se o relatório do Acórdão Recorrido abaixo reproduzido:

Trata-se de Auto de Infração, exarado em desfavor do sujeito passivo em epígrafe, que constitui a exigência de ofício da COFINS e do PIS, não cumulativos, e respectivas multas em razão de infrações relativas ao aproveitamento indevido

de créditos das referidas contribuições para o período de janeiro a dezembro de 2018.

Detalha que as intimações e respostas foram anexadas no sistema e-processo ao Dossiê de Comunicação com Contribuinte (DCC) nº 13031.572953/2020-10. Os valores da autuação estão abaixo discriminados:

COFINS		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 5477	Valor 20.746.947,40
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2021)		Valor 2.682.846,93
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 15.560.210,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 38.990.004,84
PIS		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 6656	Valor 4.504.271,47
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2021)		Valor 582.460,12
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 3.378.203,56
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 8.464.935,15

Inicialmente, o Auditor Fiscal descreve que a fiscalizada tem por objeto a fabricação, comércio, importação, exportação de uma ampla gama de produtos como gases industriais e medicinais, cilindros para gases, equipamentos de solda e corte, produtos químicos, gás natural liquefeito, gás natural comprimido, produtos para saúde, dentre outros. Atua também como prestadora de serviços de manutenção de cilindros, pesquisa de tecnologia de aplicações de gases, ensaios laboratoriais, assistência a terapias domiciliares, assistência técnica de produtos para a saúde, locação de produtos para a saúde, equipamentos industriais, redes de distribuição de gases, entre outros.

Informa que foram apuradas infrações nos seguintes blocos da EFD-Contribuições, que serão detalhadas a seguir:

- bloco A (aquisição de serviços sujeitos ao ISS)
- bloco C (compra de mercadorias sujeitas ao ICMS)
- bloco D (aquisição de serviços de transporte e comunicação)
- bloco F (outras aquisições sem registro em notas fiscais)

2.1 CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO A (SERVIÇO - ISS)

Constata que, apesar da EFD Contribuições possuir rubricas próprias para informar cada tipo de crédito, o contribuinte preencheu milhares de registros no tipo “Outras Operações com Direito a Crédito”. Ao optar por esta forma, o contribuinte está informando que os serviços não são insumos ou qualquer outra opção disponível no preenchimento da EFD Contribuições.

Em razão disso foram criados diversos agrupamentos¹ de itens semelhantes entre si e em seguida o contribuinte foi intimado para identificar a base legal para o aproveitamento dos créditos, já que não foi identificado se

seriam relacionados a insumo, energia elétrica, aluguel de prédios, máquinas ou equipamentos, frete em operação de venda etc.

Relata que em resposta à intimação não foi informado de forma objetiva o fundamento legal para os créditos pretendidos, mas em sua manifestação utilizou-se da expressão “teste de subtração”, conceito tratado no Recurso Especial 1.221.170/PR, razão pela qual entendeu que o contribuinte indicou que tais créditos seriam do tipo insumo.

A autoridade tributária explica que a partir do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, que analisou detalhes do julgado em referência, os créditos aproveitados pelo contribuinte e caracterizados como insumos, segundo os critérios de essencialidade ou relevância, foram acatados como redutores das contribuições do PIS e da Cofins.

Passa-se a analisar os créditos glosados.

2.1.1 Administrativo/contábil/jurídico

Demonstra que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas:

aluguel de prédio comercial, aluguel de copiadora, assessoria de imprensa, confecção de crachá, consultoria contábil, auditoria contábil externa, contribuição para associações, cópia de documentos, despesas de cartório, despesa de condomínio em prédio comercial, entrega de documentos, impostos, taxas e anuidades, mão-de-obra auxiliar administrativa, pagamento de multas, pesquisa financeira, despesas com advogados, remessa postal, encadernação, plastificação e armazenagem de documentos, confecção de carimbos, consultoria jurídica, impressão gráfica, recepcionista, serviços de RH, serviço de tradução, etc.

No que diz respeito ao aluguel de prédio comercial e aluguel de copiadora, após os esclarecimentos e documentação comprobatória apresentada, o aluguel de prédio com a Petrobras não foi devidamente comprovado, pois o contrato apresentado tem como partes a Petrobras e empresa Rio de Janeiro Refrescos S.A, CNPJ 33.194.275/0001-62, sem qualquer menção à fiscalizada, razão pela qual foi glosado. Foram acatados os créditos de aluguel de prédio comercial firmados com as demais empresas, bem como foram acatados os créditos de aluguel de copiadoras.

Em relação aos demais gastos, a autoridade tributária explica que “para que uma despesa seja dedutível do imposto de renda basta que ela seja considerada normal e usual às atividades como um todo da empresa, seja no processo produtivo, administrativo ou comercial.

Por outro lado, para que um custo seja creditável no regime de não-cumulatividade de PIS e Cofins, na condição de insumo, as condições são mais

restritas, pois o custo deve estar intimamente relacionado (por sua natureza ou por exigência legal) a algum processo produtivo (fabricação de bens ou prestação de serviços).” Como não ficou demonstrada a essencialidade e relevância no processo produtivo e de prestação de serviços, “serão glosados os créditos de insumo do grupo “administrativo/contábil/jurídico”, que incluem as despesas com: assessoria de imprensa, confecção de crachá, consultoria contábil, auditoria contábil externa, contribuição para associações, cópia de documentos, despesas de cartório, despesa de condomínio em prédio comercial, entrega de documentos, impostos, taxas e anuidades, mão-de-obra auxiliar administrativa, pagamento de multas, pesquisa financeira, despesas com advogados, remessa postal, encadernação, plastificação e armazenagem de documentos, confecção de carimbos, consultoria jurídica, impressão gráfica, recepcionista, serviços de RH, serviço de tradução.”

Avante, relata que o contribuinte em resposta à nova intimação traz os seguintes argumentos sobre outro item (ICMS, Impostos, Multa) das divergências:

Em que pese estes documentos tenham sido registrados na EFD com o CST 56 (com direito a crédito), foram efetuados ajustes de acréscimos de PIS (no valor de R\$ 974.987,62) e COFINS (no valor de R\$ 4.450.181,27), respectivamente nos registros M220 e M620, de forma a anular estes créditos.

Após análise, a autoridade tributária concluiu o seguinte:

Enfim, a alegação do contribuinte de que os créditos dos 3 “serviços” (ICMS, Impostos, Multa) não teriam efetivamente reduzido o cálculo das contribuições não procede. As escriturações fazem prova contra o contribuinte e nelas constam serviços escriturados com CST nº 56 (operação com direito a crédito). Por essa razão, os créditos dos 3 serviços destacados pelo contribuinte serão glosados juntamente com os demais créditos do grupo “administrativo/contábil/ jurídico”, que incluem insumos e aluguel de prédio comercial da Petrobras.

Vale ressaltar que o contribuinte apresentou a mesma alegação referente aos mesmos valores de ajustes em M220 e M620 para alegar que outros créditos teriam sido anulados em procedimento semelhante ao aqui analisado. Por se tratar de crédito de registro no bloco F da EFD, será objeto de análise posterior no capítulo 2.4. A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo administrativo/contábil/jurídico consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.1.

2.1.2 Serviços voltados ao estabelecimento e funcionários

Destaca que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas:

aluguel de desodorizador de ambiente, aluguel de máquinas e equipamentos de lavanderia, conservação de jardim, despesas de viagem e hospedagem, manutenção predial, recarga e manutenção de extintores, premiação por desempenho, campanha de vendas, reembolso de despesa de transporte de funcionários, segurança pessoal, vigilância, serviço terceirizado administrativo, alimentação de funcionários, curso de idiomas, assinatura de TV, chaveiro, serviço de buffet, creche, desratização, desinfestação de pássaros e pragas, portaria, treinamento para funcionários, etc.

Informa que, em face às explicações do contribuinte, foi admitido o aproveitamento de créditos do aluguel de desodorizador de ambiente e aluguel de máquinas e equipamentos de lavanderia por se enquadrarem no conceito de aluguel de equipamentos. A dedução é permitida por lei.

Em relação ao demais serviços, o fundamento legal apresentado é referente a insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas o contribuinte reconhece em sua resposta que diversas das atividades relacionadas “estão diretamente vinculadas ao desempenho da parte comercial da empresa”. Quanto às atividades intermediárias, o contribuinte alega que “são absolutamente imprescindíveis para o funcionamento de uma indústria com tamanha estrutura”, mas a fiscalização entendeu que os argumentos apresentados são insuficientes para caracterizar as atividades como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Pelo exposto, a autoridade tributária conclui o seguinte:

Não demonstrada a essencialidade e relevância no processo produtivo e de prestação de serviços, serão glosados os créditos de insumo do grupo “serviços voltados ao estabelecimento e funcionários”, que incluem as despesas com: conservação de jardim, despesas de viagem e hospedagem, manutenção predial, recarga e manutenção de extintores, premiação por desempenho, campanha de vendas, reembolso de despesa de transporte de funcionários, segurança pessoal, vigilância, serviço terceirizado administrativo, alimentação de funcionários, curso de idiomas, assinatura de TV, chaveiro, serviço de buffet, creche, desratização, desinfestação de pássaros e pragas, portaria, treinamento para funcionários.

A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo “serviços voltados ao estabelecimento e funcionários” consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.2.

2.1.3 Saúde

Demonstra que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas:

atendimento de emergência médica, consultoria técnica em saúde ocupacional, ginástica laboral, enfermagem, exame médico admissional, exame médico laboratorial, exame médico periódico, farmacêutico, fisioterapia, planos de saúde (Unimed, Amil, Odontoprev, etc.), avaliação psicológica, avaliação ocupacional, serviços médicos especiais, medicamento com desconto folha, etc.

O contribuinte, ao ser intimado sobre o assunto, argumenta que o direito ao crédito advém da “Solução de Consulta COSIT nº 2 de 2020, os dispêndios com assistência médica oferecidos pela pessoa jurídica a trabalhadores e empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços que forem especificamente exigidos pela legislação ou convênio, permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS e a COFINS na modalidade insumo”. Apresenta a Convenção Coletiva de Trabalho de 2018/2020 do Setor Químico.

A autoridade tributária afirma que o entendimento é o oposto do consignado pelo contribuinte, no que diz respeito Solução de Consulta COSIT nº 2 de 2020 e reproduz trecho que transcrevo a seguir:

Não permitem a apuração de crédito da Cofins na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.

Diz que “essa interpretação de que o crédito poderia ser autorizado por convênio não consta da citada solução de consulta. A legislação tributária não pode ficar na dependência de acordos entre partes. Se a mera previsão em convênio pudesse alterar o conceito legal de créditos de PIS e Cofins, bastaria ao contribuinte formalizar diversos acordos de seu interesse para reduzir ou ainda zerar o valor do tributo a pagar.”

Explica que essas despesas podem ser classificadas como normais e usuais, mas não significa que possam ser consideradas insumos do processo produtivo. Cita jurisprudência do CARF (Acórdão nº 3301-007.117), que reproduzo a seguir:

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SEGURO DE VIDA. ASSISTÊNCIA SOCIAL FAMILIAR. PLANO DE SAÚDE. SEGURO SAÚDE. ASSISTÊNCIA MÉDICO SOCIAL. AUXÍLIO SAÚDE. CURSOS E TREINAMENTOS. QUALIFICAÇÃO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL.

As despesas com fornecimento de seguro de vida, assistência social familiar, plano de saúde, seguro saúde, assistência médico social, auxílio saúde, cursos e treinamentos, qualificação e formação profissional para empregados, independentemente de sua área de atuação, não geram direito a crédito do PIS, já que não se revestem

da natureza de insumos e que não há previsão legal específica para o desconto do crédito. (acórdão 3301-007.117 – 39 Seção de Julgamento / 39 Câmara / 19 Turma Ordinária)

Diante disso, conclui:

Não demonstrada a essencialidade e relevância no processo produtivo e de prestação de serviços, serão glosados os créditos de insumo do grupo “saúde”, que incluem as despesas com: atendimento de emergência médica, consultoria técnica em saúde ocupacional, ginástica laboral, enfermagem, exame médico admissional, exame médico laboratorial, exame médico periódico, farmacêutico, fisioterapia, planos de saúde (Unimed, Amil, Odontoprev, etc.), avaliação psicológica, avaliação ocupacional, serviços médicos especiais, medicamento com desconto folha.

A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo saúde consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.3.

2.1.4 Consultoria e suporte em informática

Detalha que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas:

aluguel equipamento de informática, consultoria técnica em sistemas, hora extra, instalação de hardware/software, licença de uso de software, manutenção em software, monitoramento remoto, manutenção de rede, processamento de dados, data center, armazenamento de dados, etc.

Informa que, em face às explicações do contribuinte, foi admitido o aproveitamento de créditos do aluguel de equipamentos de informática por se enquadrar no conceito de aluguel de equipamentos. A dedução é permitida por lei.

Em relação aos demais serviços, o Auditor-Fiscal relata o seguinte:

Em sua resposta, o contribuinte alega que os serviços “estão inseridos no cotidiano da empresa e se caracterizam imprescindíveis para o seu regular funcionamento”. Reforça seu argumento com alegação de elevado “fluxo de caixa e volume de vendas, com alta capilaridade em todo o território nacional, milhares de funcionários e filiais em dezenas de municípios”. Não demonstrou, entretanto, como e quais serviços de suporte em informática seriam essenciais ou relevantes ao processo de produção de bens e de prestação de serviços.

A autoridade tributária evidencia, por meio de julgados do CARF, que seria possível o aproveitamento do direito creditório, desde que ficasse demonstrado

que tais despesas estariam diretamente relacionadas ao processo produtivo, o que não é caso do presente processo. Detalha que o contribuinte ao ser reintimado sobre o assunto trouxe apenas alegações genéricas, repetindo argumentos quanto ao volume de vendas, fluxo de caixa e capilaridade da empresa em todo o território nacional.

Com isso, finaliza:

Não demonstrada a essencialidade e relevância no processo produtivo e de prestação de serviços, serão glosados os créditos de insumo do grupo “consultoria e suporte em informática”, que incluem as despesas com: consultoria técnica em sistemas, hora extra, instalação de hardware/software, licença de uso de software, manutenção em software, monitoramento remoto, manutenção de rede, processamento de dados, data center, armazenamento de dados.

Foram aceitas as deduções com despesas de aluguel de equipamentos de informática, que não se confundem com insumos e não demandam comprovação de essencialidade e relevância a um processo produtivo.

A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo “consultoria e suporte em informática” consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.4.

2.1.5 Área comercial ou posterior à produção

Detalha que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas:

marketing, assistência técnica a clientes, brindes, organização de eventos, pesquisa de mercado, produção de vídeo, eventos corporativos, representante de vendas, serviço de comissionamento, anúncio em jornal, atendimento a clientes, call center, publicidade, etc.

A autoridade tributária aduz que “os serviços relacionados à área comercial e de pós-venda não estão diretamente relacionados à produção de bens e prestação de serviços. São serviços que em geral ocorrem antes do processo produtivo (pesquisa de mercado, organização de eventos, etc.) ou após o processo produtivo (assistência técnica a clientes, serviço de comissionamento e publicidade)”, nos termos do que orienta o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

Relata o seguinte:

Intimado a demonstrar a essencialidade e relevância ao processo produtivo, o contribuinte alegou que são serviços inseridos no cotidiano da empresa. Argumentou ainda que a supressão de despesas como o comissionamento por vendas e a prestação de

assistência técnica poderia causar inúmeros problemas de ordem comercial e concorrencial.

Não demonstrada a essencialidade e relevância no processo produtivo e de prestação de serviços, serão glosados os créditos de insumo do grupo “área comercial ou posterior à produção”, que incluem as despesas com: marketing, assistência técnica a clientes, brindes, organização de eventos, pesquisa de mercado, produção de vídeo, eventos corporativos, representante de vendas, serviço de comissionamento, anúncio em jornal, atendimento a clientes, call center, publicidade.

A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo “área comercial ou posterior à produção” consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.5.

2.1.6 Aluguéis diversos

Informa que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas:

aluguel de equipamento de telefonia, equipamento audiovisual, caminhão, container, caçamba, infraestrutura para call center, máquina de café expresso, recipientes, equipamento eletroeletrônico, mobiliário, veículos, rastreadores GPS, etc.

A partir do fundamento legal apresentado pelo contribuinte, o inciso IV, do art. 3º, das leis 10.637/02 e 10.833/03, a autoridade tributária enquadrrou como aluguel de máquinas e equipamentos o aluguel de: equipamento de telefonia, equipamento audiovisual, equipamento eletroeletrônico, rastreadores GPS, entre outros, pois esta hipótese legal não demanda que os gastos sejam essenciais ou relevantes, pois não são insumos.

Entretanto, o Auditor-Fiscal explica que “não se admite a tomada de créditos de aluguel de veículos com base no inciso IV das referidas leis, uma vez que veículos não se confundem com equipamentos ou máquinas. A legislação das contribuições, quando quer se referir a veículos, o faz especificamente. A Tabela de Incidência do IPI (TIPI) também reserva capítulo específico para veículos, destacado das máquinas e equipamentos.”

Avante, de outro modo admite o direito ao crédito sobre aluguel de veículos, quando enquadrado como insumos. Aduz o seguinte e cita decisões do CARF que corrobora seu entendimento (acórdão nº 3201003.316 (2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária) e acórdão 3301003.874 (3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)):

“O fato de um aluguel de veículo não poder ser enquadrado no inciso IV não impede que seja enquadrado no inciso II. Em outras palavras, o fato de o aluguel de veículo não ser considerado aluguel

de equipamento não impede que se demonstre que a contratação de serviço com aluguel de veículos possa ser caracterizada como insumo.

Há de se ter em mente, entretanto, que as exigências são diferentes. Para que a aquisição de um serviço relacionado ao aluguel de veículos seja considerada insumo é necessário que o serviço seja essencial ou relevante à produção de bem ou prestação de serviço.”

A autoridade tributária constata que, no caso concreto, não houve demonstração específica de que os veículos são utilizados no processo produtivo: “Automóveis podem ser utilizados de forma rotineira, por exemplo, para o transporte de dirigentes em contatos comerciais. Caminhões podem ser utilizados, por exemplo, para a movimentação de produtos prontos entre estabelecimentos da empresa, sem qualquer participação no processo produtivo.” Diz que o contribuinte apenas apresentou alegações genéricas.

Conclui o seguinte:

Em relação aos gastos do presente grupo, foram aceitas as deduções de créditos com aluguel de máquinas e equipamentos. Serão glosados os créditos com aluguel de veículos diversos, como caminhões e carretas, por não se enquadrarem no conceito de máquinas e equipamentos (inciso IV) e por não ter sido demonstrada essencialidade e relevância que pudesse enquadrá-los como insumos (inciso II).

A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo “aluguéis diversos” consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.6.

2.1.7 Automóveis e taxi

Explica que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas:

aluguel de automóveis e vans, motorista, manutenção de veículos, pagamento IPVA, pedágio, serviço de monitoramento de veículos por GPS, transporte pessoal, serviço de inspeção de veículos, lavagem de veículo, manutenção mecânica de veículos automotores, manutenção tacógrafo, taxi, Uber, vale transporte, etc.

Em relação ao aluguel, afirma que “Automóveis e vans não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos (inciso IV) e não foi demonstrada essencialidade ou relevância que pudesse enquadrá-los como insumos (inciso II).”

Para os demais créditos, a autoridade tributária constata que “parte significativa dos insumos desse grupo diz respeito ao transporte de funcionários.

São despesas que não são aplicadas diretamente em uma atividade produtiva, mas sim voltadas à viabilização da atividade da mão-deobra”.

Cita trecho do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que trata desta temática, e conclui que “se o transporte de funcionários fosse considerado insumo, não faria sentido o inciso X, do art. 3º, da lei 10.637/02, prever norma para tomada de crédito mais restrita, limitando o crédito com vale transporte apenas às pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.”

Diz que “não ficou claro se todos os serviços relacionados a veículos listados no anexo do termo de intimação nº 02R2602A são efetivamente voltados apenas ao transporte de pessoas. Mais que isso, seria possível, em tese, que serviços utilizando veículos pudessem ser aproveitados como créditos a título de insumos na produção de bens ou prestação de serviços. Entretanto, não é o que se deduz da resposta do contribuinte, cujo foco foi demonstrar a essencialidade das despesas no funcionamento geral da empresa.”

Após resposta do contribuinte, com alegações genéricas, repetindo argumentos quanto ao volume de vendas, fluxo de caixa e capilaridade da empresa em todo o território nacional, finaliza da seguinte forma:

Em conclusão, em relação ao presente grupo, serão glosados os créditos com aluguel de automóveis e vans, por não se enquadrarem no conceito de máquinas e equipamentos (inciso IV) e por não ter sido demonstrada essencialidade e relevância que pudesse enquadrá-los como insumos (inciso II). Serão glosados os créditos com transporte de pessoas (transporte de funcionários e despesas com os respectivos veículos, como lavagem, pedágio e IPVA) por falta de previsão legal para dedução de dispêndios com a viabilização da mão-de-obra. Serão glosados os demais créditos por falta de demonstração de essencialidade e relevância a um processo de produção de bens ou prestação de serviços.

A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo “automóveis e taxi” consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.7. (grifei)

2.1.8 Lixo/resíduos/ambiente

Detalha que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas:

coleta de lixo, compostagem, diária de caçamba, consultoria técnica ambiental, análise de emissão, teste de descarga, remoção de resíduos sólidos, efluente sanitário, licença de controle ambiental, retirada de entulho, coleta lâmpadas queimadas, serviço de descarte e remoção, etc.

Explica que o contribuinte pretendeu enquadrar esse grupo como insumos, mas, “por mais que tenham grande relevância em reduzir o impacto ambiental e ainda que em alguns casos sejam obrigações impostas por lei, não estão diretamente vinculadas à produção de bens e prestação de serviços.”

Diz que “não basta que haja imposição por lei; é necessário que o comando legal seja voltado a uma atividade de produção de bens ou de prestação de serviços.” Cita trecho do voto da Ministra Regina Helena Costa, no Recurso Especial 1.221.170/PR, no STJ, e julgado do CARF (acórdão nº 9303006.624 (3ª Turma – processo 11065.100457/2009-21)), em sede Recurso Especial de Divergência, por maioria decidiu negar o crédito sobre dispêndios com remoção de resíduos. Cito a ementa reproduzida:

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA COMPOSIÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO FABRICADO. CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS COM REMOÇÃO DE RESÍDUOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito do tributo os gastos com insumos necessários à fabricação do produto e que, portanto, componham seu custo de produção. O serviço de remoção de resíduos, por ser posterior à fabricação do produto, não integra o custo e, assim, não enseja o direito ao crédito do tributo.

O Auditor-Fiscal afirma que “o mesmo raciocínio se aplica às consultorias ambientais, análise de emissão, testes de descarga e licença de controle ambiental. Ainda que sejam serviços essenciais ao funcionamento global da empresa e em alguns até casos exigidos por lei, não são exigências voltadas a um processo produtivo, seja pelo critério de essencialidade, seja pelo critério de relevância.”

Conclui da seguinte maneira:

Por falta de previsão legal para dedução, serão glosados os créditos desse grupo, que inclui despesas com: coleta de lixo, compostagem, diária de caçamba, consultoria técnica ambiental, análise de emissão, teste de descarga, remoção de resíduos sólidos, efluente sanitário, licença de controle ambiental, retirada de entulho, coleta lâmpadas queimadas, serviço de descarte e remoção.

A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo “lixo/resíduos/ambiente” consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.8.

2.1.9 Serviços adquiridos de pessoa física

Evidencia que neste agrupamento foram incluídas as seguintes despesas: aluguel de sala comercial, consultoria técnica, despesas de cartório, despachante, qualificação etc.

O Auditor-Fiscal relata que o contribuinte intimado sobre a questão respondeu que “quitou integralmente o valor relativo ao aproveitamento indevido dos créditos considerados como insumos relacionados a esse item, que tiveram origem em serviços contratados de pessoas físicas”.

Neste aspecto, a autoridade tributária conclui o seguinte:

Os pagamentos não devem ser impedimento ao lançamento. Eventual apuração e recolhimento posterior ao início da ação fiscal não tem natureza de confissão de dívida.

Os valores das contribuições decorrentes da glosa dos créditos devem ser lançados de ofício e após caracterizada a constituição definitiva do crédito tributário, o sujeito passivo pode pleitear sua extinção total ou parcial com o saldo de pagamentos então disponível (que não tenha sido objeto de compensação, restituição, alocação a outros débitos etc.).

Em virtude do exposto serão glosados todos os créditos referentes a serviços adquiridos de pessoas físicas. A íntegra da relação dos créditos glosados referentes ao grupo consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.9.

2.1.10 Frete (transporte de carga)

O Auditor-Fiscal destaca que o direito ao crédito sobre fretes está previsto legalmente para as operações de venda, porém para o transporte de carga não enquadrado nesta hipótese admite-se o aproveitamento quando for possível ser enquadrado como insumo. Explica o seguinte:

Percebe-se que a lei não autorizou o creditamento indiscriminado a título de frete, mas estabeleceu regras que variam conforme a natureza da operação e a origem, destino e conteúdo da carga. A origem e o destino da carga ajudam a identificar a natureza da operação (venda, simples remessa entre estabelecimentos da fiscalizada etc.). O conteúdo da carga permite identificar os transportes com possibilidade de creditamento, como mercadoria adquirida transportada para o comprador em operação de revenda; produto acabado fabricado pela empresa transportado para o comprador em operação de venda; ou produto em elaboração transportado entre estabelecimentos da pessoa jurídica a título de insumo.

Relata que o contribuinte foi intimado a apresentar uma planilha com a amostra de 14 transportadoras, cujas informações eram necessárias para que se pudesse definir o adequado enquadramento do frete em análise. As informações requisitadas foram:

- origem, destino: esclarecer na origem e destino se o estabelecimento é da própria empresa, de cliente, de fornecedor, de armazém de terceiros etc.;
- conteúdo da carga: além da descrição detalhada da carga, informar se é mercadoria adquirida, insumo para produção, produto acabado fabricado pela empresa, produto em elaboração ou material administrativo.
- transcrição do serviço exatamente conforme descrito na nota fiscal;
- objetivo do transporte;
- base legal para apropriação do crédito.

Entretanto, o contribuinte não preencheu as informações sobre origem e destino e detalha que “as notas fiscais juntadas em arquivo pdf mostram destino da carga em endereços diversos. A primeira nota, por exemplo, mostra como destino um hospital da rede D’Or e o hospital Santa Lúcia. As informações preenchidas em planilha pelo contribuinte não possuem nenhuma lógica.”

No que diz respeito ao conteúdo da carga, “o contribuinte simplesmente excluiu essa coluna da planilha e não apresentou qualquer descrição quanto ao conteúdo da carga e muito menos quanto aos esclarecimentos adicionais solicitados. Talvez a informação mais importante para a análise quanto à regularidade do crédito foi simplesmente desconsiderada pelo contribuinte, sem qualquer justificativa.”

Em relação à transcrição do serviço exatamente conforme descrito na nota fiscal, o contribuinte informou apenas “transporte de carga”. Afirma que essa informação é importante para confrontar os dados anteriores da planilha e o conteúdo da nota fiscal. Cita como exemplo a primeira nota fiscal, que consta a descrição “Serviço com transporte – entrega de emergência nos hospitais rede D’Or, Santa Helena, Santa Lúcia”, o que corrobora a alegação de crédito na venda de produtos. Entretanto, diz que causaria estranheza se a alegação fosse transporte de insumos para o citado exemplo.

Diz que, em razão da descrição do serviço na EFD divergir do serviço descrito nas notas, a informação prestada (“transporte de carga”) na planilha, além de ser improcedente quando comparada com as cópias das notas fiscais, por isso, não é uma transcrição verdadeira, impediu o conhecimento por parte da fiscalização da real natureza do transporte.

No tocante à base legal para apropriação do crédito, o contribuinte se limitou a informar o texto “art. 32 das Leis nº 10.637 e 10.833”, entretanto este dispositivo reúne um conjunto de normas, por isso, entende que “o contribuinte

abriu mão de indicar, dentre as autorizações disponíveis, qual norma seria o fundamento para o crédito indicado em cada registro da planilha eletrônica.”

Conclui da seguinte forma:

Apesar do esforço desta fiscalização em obter informações de forma clara e detalhada, o contribuinte não apresentou nenhuma das informações solicitadas.

Em virtude do exposto serão glosados os créditos referentes a transporte de carga que foram objeto da intimação. A íntegra da relação dos créditos glosados consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.10.

2.1.11 Armazenagem

A autoridade tributária aduz que o crédito de armazenagem está sujeito às mesmas regras previstas para o crédito de transporte, sendo admitido legalmente na operação de vendas e na qualidade de insumos, desde que demonstrado que os serviços tomados possam ser caracterizados como insumos no processo produtivo.

Relata que o contribuinte foi intimado a apresentar uma planilha com a amostra de 18 prestadores de serviços, além de cópias de notas fiscais, cujas informações eram necessárias para que se pudesse definir o adequado enquadramento do serviço de armazenagem em análise. As informações requisitadas foram:

- conteúdo do armazenamento: além da descrição detalhada do material armazenado, informar se é mercadoria adquirida, insumo para produção, produto acabado fabricado pela empresa, produto em elaboração ou material administrativo etc.
- destino posterior do conteúdo armazenado;
- base legal para apropriação do crédito.

Em resposta, “o contribuinte excluiu a coluna referente ao conteúdo da armazenagem” e a base legal foi preenchida com “art. 3º das Leis 10.637 e 10.833”. Por conseguinte, o Auditor Fiscal cita jurisprudência do CARF (Recurso Especial de Divergência, processo nº 11080.722727/200961, acórdão nº 9303-006.865: 3ª Turma) para endossar a determinação de que é ônus do contribuinte provar que os gastos com armazenagem e transportes se enquadram na hipótese do inc. IX do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 ou se tratam de insumos utilizados no processo produtivo.

Finaliza assim:

Apesar do esforço desta fiscalização em obter informações de forma clara e detalhada, o contribuinte não apresentou nenhuma das informações solicitadas.

Em virtude do exposto serão glosados os créditos referentes a armazenagem que foram objeto de intimação. A íntegra da relação dos créditos glosados consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.11.

2.1.12 Consultoria e assessoria técnica

O Auditor Fiscal informa que o contribuinte foi intimado a apresentar uma planilha com a amostra de 15 prestadores de serviços, além de cópias de notas fiscais. São créditos identificados em EFD Contribuições como “Consultoria Técnica” ou “Serviço de Assessoria Técnica”. As informações requisitadas foram as seguintes:

- descrição detalhada do serviço prestado;
- demonstração da essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou de prestação de serviço;

Relata que o contribuinte, em resposta, não apresentou nenhuma das informações solicitadas na planilha. Entregou apenas uma planilha com as informações já constantes da EFD Contribuições.

Das notas fiscais, apenas documentos relativos a 4 empresas foram entregues pelo contribuinte, porém destes, 2 empresas não estão relacionadas à consultoria ou assessoria técnica: “a nota emitida pela EMPRESA DE SERV COM ENERGIA ELETRICA SA tem como descrição: “Prestação de serviços de intermediação”. Mais abaixo, na mesma nota, esclarece o tipo de intermediação: “Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”.

Das notas fiscais omitidas, em alguns casos a autoridade tributária conseguiu consultar a descrição genérica do serviço prestado no Portal Nota Carioca, verificando que em um caso se trata de “suporte técnico em informática” e em outro refere-se a “análise de acidentes/incidentes”.

Conclui o seguinte:

Ainda que fossem serviços de consultoria e assessoria técnica passíveis de tomada de crédito (e aparentemente não são), o contribuinte deveria apresentar descrição detalhada do serviço e demonstração da essencialidade e relevância, conforme solicitado em intimação.

Em virtude do exposto serão glosados os créditos referentes a consultoria e assessoria técnica que foram objeto do termo de intimação nº 06R1005A. A íntegra da relação dos créditos glosados

consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.12.

2.1.13 Custos operacionais do Complexo

A autoridade tributária relata que o contribuinte, ao ser intimado, não apresentou cópias das notas fiscais de serviço solicitadas, tendo sido apresentados apenas documentos com o título “Aviso de Débito”, documentos que possuem informações financeiras (valor a pagar, banco, número de conta etc.). Acrescenta o seguinte:

Também não foi informada a descrição detalhada do serviço prestado e muito menos a demonstração da essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou de prestação de serviço. O contribuinte apresentou apenas a cópia do item 6.2 de um documento de constituição de consórcio entre empresas, incluindo White Martins e Air Liquide Brasil Ltda. Não se trata de um contrato de prestação de serviços.

Diz que o contribuinte foi reintimado, mas apresentou como resposta a informação de que as “notas de débito ora solicitadas já foram apresentadas”, embora tenham sido requisitadas as notas fiscais e não esse tipo de documento.

Evidencia também que o contribuinte tenta justificar a relevância e essencialidade por meio do contrato de formalização de consórcio entre 4 empresas, mas tal documento não descreve os serviços, por isso “em nada demonstra essencialidade e relevância de serviços a um processo produtivo”. Acrescenta que “nada foi dito a respeito do contrato de prestação dos serviços. Não há comprovação de um serviço prestado com uma terceira parte, mas tão somente uma organização entre potenciais prestadores” e conclui:

Em virtude do exposto serão glosados os créditos referentes aos sete registros identificados apenas como custos operacionais do Complexo. A relação dos créditos glosados consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.13.

2.1.14 Obra civil

O Auditor-Fiscal descreve que o contribuinte, ao ser intimado, apresentou apenas 5 notas fiscais das 12 solicitadas. No que diz respeito à descrição detalhada do serviço e demonstração da essencialidade ou relevância ao processo produtivo, a ser informados em planilha, apenas apresentou uma tabela com informações constantes da EFD Contribuições e já de conhecimento da fiscalização.

Acrescenta o seguinte:

Algumas notas apresentadas sugerem serviços que deveriam ser incorporados ao imobilizado para depreciação, mas sem a apresentação das informações completas solicitadas, não há como tirar maiores conclusões e principalmente não há como concluir pela regularidade dos créditos.

Em virtude do exposto serão glosados os créditos referentes a obra civil que foram objeto do termo de intimação nº 06R1005A. A íntegra da relação dos créditos glosados consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” pelo número do subcapítulo 2.1.14.

2.1.15 Manutenção e reparo

O Auditor Fiscal informa que o contribuinte, ao ser intimado, não apresentou a descrição detalhada dos serviços e demonstração da essencialidade ou relevância ao processo produtivo e por isso não há como concluir pela regularidade dos créditos. E finaliza:

Em virtude do exposto serão glosados os créditos referentes a manutenção e reparo que foram objeto do termo de intimação nº 06R1005A. A íntegra da relação dos créditos glosados consta da planilha “Anexo 1 – Créditos Glosados Bloco A”, onde os créditos podem ser filtrados na coluna “grupo autuação” por “manutenção e reparo”

2.2 CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO C (MERCADORIA - ICMS)

2.2.1 CNPJ do fornecedor coincidente com o CNPJ do adquirente (registros C190)

A autoridade tributária relata o seguinte:

Não existe a possibilidade de uma operação de compra ter a participação de uma única empresa, que figura tanto como comprador quanto como fornecedor. Vale ressaltar que não se trata de operações de simples remessa entre estabelecimentos, mas de operações de compra e venda de bens no país.

Na intimação foi solicitado ao contribuinte esclarecer a confusão entre fornecedor e comprador bem como apresentar as informações corretas, caso fosse constatado erro no preenchimento. O contribuinte não apresentou nenhum esclarecimento e também não apresentou informações que pudessem substituir eventuais erros no preenchimento.

Por falta de previsão legal, serão glosados os créditos de PIS e Cofins informados nos registros C191 e C195, consolidados com CNPJ de participante idêntico ao CNPJ do contribuinte e referentes

a aquisições no país. A íntegra da relação dos créditos glosados consta da planilha “Anexo 2 – Créditos Glosados em C190

2.2.2 Energia elétrica não utilizada no estabelecimento (registros C500)

O Auditor-Fiscal relata que o contribuinte participa do mercado livre de eletricidade, onde é possível adquirir energia diretamente dos fornecedores, bem como revender o excedente não utilizado.

A partir da análise das planilhas de compra e venda de energia, constata que “nem toda energia adquirida pela White Martins por esse sistema é consumida nos estabelecimentos da empresa, já que uma parte, a título de excedente, é revendida para outras pessoas jurídicas.”

Aduz que mesmo a venda do excedente sendo um procedimento regular, a tomada de crédito somente é autorizada para a parcela da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637 de 2002 e inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833 de 2003.

Conclui da seguinte maneira:

Vale ressaltar que a venda do excedente não se encaixa no conceito de aquisição de bens para revenda, até porque a comercialização de energia elétrica não é um dos objetivos da fiscalizada.

Em virtude do exposto, serão glosados os valores mensais de energia elétrica revendidos pelo contribuinte, uma vez que não foram consumidos em seus estabelecimentos.

2.3 CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO D (TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO - ICMS)

2.3.1 Créditos extemporâneos de transporte (registros D100)

A autoridade tributária constatou que o contribuinte informou nas escriturações de 2018 a apuração de diversos créditos de transporte adquiridos em anos anteriores, no período de 2014 a 2017. Ao ser intimado a prestar esclarecimentos sobre o assunto, o interessado reconheceu o erro na apuração, atribuindo a problemas técnicos de sistema. Entretanto, defendeu que “a ausência de apuração e controle dos créditos extemporâneos no Bloco 1, não podem limitar a fruição dos créditos”

O Auditor Fiscal explica que “não há proibição ou limitação quanto à utilização de créditos de períodos anteriores. Deve haver, entretanto, apuração do crédito no período correspondente. Havendo saldo não utilizado, por qualquer motivo, pode haver sim a utilização desse saldo em períodos futuros. Mas não foi o que ocorreu. Não há saldo de créditos apurados nas escriturações de 2014, 2015, 2016 e 2017 que possam ser utilizados em 2018.”

Diz que “de acordo com o manual de preenchimento do PVA, qualquer erro referente ao período de apuração do crédito deve ser corrigido pela retificação da

respectiva escrituração no prazo de cinco anos. Qualquer tentativa de utilização de crédito extemporâneo posterior a 2013 é impedida já na fase de transmissão da escrituração. O sistema identifica os créditos extemporâneos pela informação prestada pelo próprio contribuinte no campo 6, do registro D100, que deve corresponder a uma das opções da tabela 4.1.2”.

Conclui o seguinte:

De acordo com essa tabela, o contribuinte deveria ter preenchido o código 01 (escrituração extemporânea) para os CT-e emitidos entre os anos de 2014 a 2017. Entretanto, para contornar a ocorrência de erro na transmissão, o contribuinte preencheu o código 00 para todos os créditos extemporâneos, demonstrando a tentativa deliberada de burlar as normas tributárias.

Em virtude do exposto, serão glosados os créditos extemporâneos referentes aos CT-e dos anos de 2014 a 2017, indevidamente apurados nas escriturações fiscais de 2018. A íntegra da relação dos créditos glosados consta da planilha “Anexo 3 – Créditos Glosados em D100”.

2.3.2 Créditos indevidos de comunicação e telecomunicação (registros D500)

A autoridade tributária constatou que “o contribuinte utilizou como fundamento para a tomada de créditos o fato de a empresa ter como atividade a comercialização de gases industriais e medicinais. Não foi apresentada qualquer ligação entre os serviços de telecomunicação adquiridos com as atividades produtivas. O mero contato comercial para a venda dos produtos e serviços foi usado como argumento para a conceituação de insumos. Além disso, as atividades de cobrança, atendimento e ouvidoria foram também utilizadas para a caracterização de insumos.”

Explica que os argumentos apresentados não encontram respaldo na legislação e que “o contribuinte utilizou-se de uma Solução de Consulta voltada a uma empresa cuja atividade finalística é a cobrança, atendimento e ouvidoria por telefone. A conclusão da Solução de Consulta foi de que o serviço de telefonia é uma atividade relevante e essencial à prestação da atividade fim daquela empresa específica.”

O Auditor Fiscal afirma que “as atividades comerciais da White Martins certamente são relevantes para o empreendimento como um todo, mas não se confundem com o conceito de insumos, pois se aplicam a uma etapa posterior à produção dos bens comercializados. Da mesma forma, as atividades de cobrança, atendimento e ouvidoria, ainda que relevantes, são atividades secundárias em relação aos negócios principais desenvolvidos pela empresa, seja na produção de bens ou na prestação de serviços”. Conclui o seguinte:

Como o contribuinte não demonstrou a essencialidade e relevância, serão glosados os créditos a título de insumos na aquisição dos

serviços de comunicação e telecomunicação. A íntegra da relação dos créditos glosados consta da planilha “Anexo 4 – Créditos Glosados em D500”.

2.4 CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO F (AQUISIÇÕES SEM NOTAS FISCAIS)

A autoridade tributária constatou que, “no bloco F, o contribuinte informou dois registros F100, respectivamente com CST 56 e 50 (operações com direito a crédito), sem qualquer informação no campo 4 (identificação do item) nem no campo 19 (descrição do documento/operação). Em ambos os registros, há coincidência entre os CNPJ do fornecedor/participante e do adquirente/contribuinte.” Abaixo a tabela objeto da intimação efetuada para o contribuinte prestar esclarecimentos:

ID	mês da EFD	contribuinte	participante	data da operação	CST	Descrição do Item	descrição do documento/operação
F100	10/2018	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS	White Martins Gases Industriais	30/11/2018	56	<N/D>	<N/D>
F100	10/2018	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS	White Martins Gases Industriais	30/11/2018	50	<N/D>	<N/D>

O Auditor Fiscal relata que, “em relação ao primeiro crédito no valor de R\$ 5.889.170,03, o contribuinte limitou-se a informar que “corresponde ao movimento mensal da conta 7123106, que inclui diversos valores credores (receita) que foram devidamente tributados”. Não descreveu as operações; não apresentou documentação comprobatória; não informou fundamentação legal; não demonstrou o enquadramento do registro na previsão legal. Enfim, nada do que foi dito conduz à conclusão inequívoca de direito ao creditamento do valor de R\$ 5.889.170,03.”

No que diz respeito ao registro no valor de R\$ 360.342,20, a autoridade tributária afirma que “o contribuinte alegou que, para fins de conciliação com a ECD, registrou todos os lançamentos, ainda que não participem da composição da base de cálculo. Vale destacar, entretanto, que esse argumento não se aplica ao caso em questão, tendo em vista que o registro de R\$ 360.342,20 foi informado com CST 50 (operação com direito a crédito no mercado interno)”.

Relata que foram trazidos argumentos complementares pelo contribuinte, sobre a realização de ajustes nos registros M220 e M620 que não foram objeto da intimação, mas diz que todas as alegações são sem fundamento, pois a partir da análise das escriturações não foram encontrados os referidos ajustes. Explica o seguinte:

Os ajustes previstos na EFD Contribuições são os ajustes de redução e adição dos créditos (M110 e M510) e os ajustes de redução e adição das contribuições (M220 e M620). Ocorre que nenhuma das 12 escriturações EFD-Contribuições, de janeiro a dezembro, contém ajustes de créditos nos registros M110 e M510.

Ainda sobre o registro no valor de R\$ 360.342,20, o contribuinte em reposta à intimação diz que o referido montante é uma variação cambial. A autoridade tributária explica que “não poderia o contribuinte utilizar-se dessa conta de despesa para reduzir o valor do tributo a pagar, como se fosse uma aquisição com CST 50. Também não poderia ajustar um crédito (que nem é crédito) nos registros M220 e M620, que não possuem qualquer relação com ajuste de créditos. Os próprios registros M220 e M620 não apresentam qualquer referência a variações cambiais no campo 6 (campo de descrição do ajuste)”.

Conclui o seguinte:

Enfim, a alegação do contribuinte de que o crédito no valor de R\$ 360.342,20 (variação cambial) não teria efetivamente reduzido o cálculo das contribuições não procede. As escriturações fazem prova contra o contribuinte e nelas constam despesas escrituradas com CST nº 50 (operação com direito a crédito).

(...)

Em virtude do exposto, serão glosados os créditos registrados em F100 nos valores de R\$ 5.889.170,03 e R\$ 360.342,20, por falta de fundamentação legal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, a autoridade tributária consolidou as glosas na tabela abaixo:

MÊS	REGISTRO EM EFD-CONTRIBUIÇÕES						CRÉDITO GLOSADO		
	A170 cap 2.1	C190 cap 2.2.1	C500 cap 2.2.2	D100 cap 2.3.1	D500 cap 2.3.2	F100 cap 2.4	BC	Cofins	PIS
jan	277,14	10.504,42	27.498,42	0,00	584.502,64	0,00	622.782,62	47.331,48	10.275,91
fev	7.803,20	6,82	25.091,98	0,00	708.547,44	0,00	741.449,44	56.350,16	12.233,92
mar	13.960,83	837,69	11.160,00	2.260,74	643.513,87	0,00	671.733,13	51.051,72	11.083,60
abr	26.462,58	29.960,64	77.249,70	750,00	586.409,36	0,00	720.832,28	54.783,25	11.893,73
mai	24.285.960,21	0,00	88.915,44	0,00	653.310,02	0,00	25.028.185,67	1.902.142,11	412.965,06
jun	27.809.833,79	42.713,68	109.530,92	0,00	596.246,13	0,00	28.558.324,52	2.170.432,66	471.212,35
jul	24.447.855,06	0,00	106.131,60	0,00	648.974,02	0,00	25.202.960,68	1.915.425,01	415.848,85
ago	23.461.621,53	1.090,71	101.012,88	0,00	576.441,46	0,00	24.140.166,58	1.834.652,66	398.312,75
set	23.781.067,72	0,00	92.851,20	408,70	723.785,08	0,00	24.598.112,70	1.869.456,57	405.868,86
out	33.144.822,83	631,90	85.491,32	0,00	521.785,76	6.249.512,23	40.002.244,04	3.040.170,55	660.037,03
nov	24.589.817,26	21.803,30	81.491,32	0,00	542.343,41	0,00	25.235.455,29	1.917.894,60	416.385,01
dez	29.077.871,04	3.042,01	86.274,24	47.615.359,87	681.355,81	0,00	77.463.902,97	5.887.256,63	1.278.154,40

Explica que, pela análise dos registros 1100 da EFD-Contribuições, “o contribuinte utilizou na íntegra os créditos por ele apurados nas escriturações do período e em períodos anteriores, resultando em valores a pagar de PIS e Cofins não-cumulativos de janeiro a dezembro de 2018. Os valores apurados em EFD foram todos confessados em DCTF”. Em razão disto, os valores apurados na tabela acima foram lançados de ofício.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração em 29/10/2021, o contribuinte apresentou a Impugnação em 30/11/2021 com as razões de defesa que serão expostas a seguir, em síntese.

Inicialmente, destaca que é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a fabricação e comercialização de gases industriais e medicinais e relata que foi autuado, pois, segundo o entendimento do Fiscal, a Impugnante não demonstrou a essencialidade e relevância dos insumos, tendo seus créditos glosados.

Em seguida discorre largamente sobre o conceito de insumos a partir do entendimento do STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170. Diz que o Auditor-Fiscal está obrigado a adotar o parâmetro de relevância e essencialidade definido no julgamento em questão, conforme a Nota Explicativa 63/2018, expedida pela PGFN, o que inclusive vem sendo utilizado nos julgados do CARF, conforme acórdãos que cita em sua defesa.

Avante, trata amplamente sobre a não cumulatividade do PIS e COFINS, referenciando as Leis nº 10.637/02, nº 10.833/03 e Constituição Federal, e aduz que “quaisquer bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda dá ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo das aludidas contribuições sociais”.

Diz que a não cumulatividade não se trata de benefício fiscal, mas de metodologia pela qual o tributo deve ser calculado, faz referência ao julgado do STF, RE nº 841.979 – tema 756 da Repercussão Geral, para justificar a discussão sobre a aplicabilidade do conceito de insumo às empresas comerciais, interpretação que, por ter respaldo constitucional, afasta a aplicação literal da lei cabível aos benefícios fiscais, como definido pelo art. 111 do CTN.

No tocante às suas atividades empresariais, relata que é uma empresa multinacional, representa a América do Sul, e é a maior empresa global de gases industriais e engenharia que fabrica e comercializa gases, com aproximadamente 2.000 funcionários e 78 filiais.

Item 2.1 do TVF - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO A (SERVIÇO - ISS)

Defende que em razão do tamanho de seu fluxo de caixa e volume de vendas, “não se poderia suprimir de suas despesas necessárias os (2.1.1) serviços contábeis, jurídicos e de recursos humanos, sem que houvesse direto prejuízo ao desempenho das suas atividades-fim”. Cita como exemplo, que “é usual que uma empresa de grande porte possua diversas discussões na seara fiscal, as quais por diversas vezes culminam no ajuizamento de Execuções Fiscais pelos Fiscos Municipal, Estadual e Federal”.

Explica também que a contratação de apólices de seguros para garantia do juízo e viabilização da defesa a ser apresentada, em face à Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais) e Portaria PGFN nº 164/2014, é um dispêndio “absolutamente

necessários para a continuidade das suas atividades, que não foram devidamente analisados pelo d. fiscal autuante”.

No que tange ao aluguel de prédio comercial, informa que a base legal para autorização do aproveitamento do crédito é expressa no inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637 de 2002 e nº 10.833 de 2003.

Diz que o Auditor-Fiscal deixou de atentar que a Rio de Janeiro Refrescos S.A. cedeu os direitos do referido contrato à CARBORIO – INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., inscrita no CNPJ/ME sob o nº 32.023.822/0001-84, que esta foi incorporada pela Liquid Carbonic Indústrias S.A., conforme anexa ata da AGE datada de 03.09.1999, e que a Liquid Carbonic Indústrias S.A., por sua vez, foi sucedida pela Impugnante, por meio de incorporação, conforme consta da 3ª Alteração do Contrato Social da Impugnante, registrado na JUCERJA em 1º de abril de 2002.

Em razão destes aspectos, aduz que “os direitos relacionados à locação do referido imóvel passaram da Rio de Janeiro Refrescos por cessão, da CARBORIO por incorporação, e da Liquid Carbonic por incorporação, detidos, agora, pela ora Impugnante”, por isso, não merece prosperar a glosa do crédito calculado sobre o contrato de locação.

No que diz respeito aos “2.1.2. serviços voltados ao estabelecimento e funcionários”, relata que os serviços listados, “como por exemplo despesas com viagem, hospedagem, transporte alimentação de funcionários, campanha de vendas, curso de idiomas, treinamento para funcionários, dentre outros, estão inseridos no cotidiano da empresa e se caracterizam imprescindíveis para o seu regular funcionamento.”

Em relação aos serviços de conservação e limpeza, contrato firmado com a Montreal, afirma que “são essenciais e extremamente relevantes para a manutenção das atividades de empresa que presta serviço de industrialização e comercialização de gases medicinais (Doc. 08), especialmente para as unidades fabris, conforme Anexo V do Contrato Celebrado”.

Defende que os “serviços de vigilância, portaria, dedetização e demais mencionados nesse subitem também são absolutamente imprescindíveis para o funcionamento de uma indústria com tamanha estrutura, e para o controle de segurança e qualidade da produção e venda de gases que são destinados para fins industriais e medicinais (Doc. 09)”. Afirma que muitas unidades fabris em locais remotos demandam segurança reforçada em razão da sensibilidade do produto fabricado.

No tocante aos serviços de “2.1.3. saúde”, diz que “são essenciais e relevantes, sendo fundamentais para a atividade da empresa, que atua com a industrialização e comercialização de gases medicinais e industriais e, portanto, deve fornecer suporte médico para assegurar a saúde dos funcionários.”

Evidencia que a Solução de Consulta Cosit nº 02 de 2020 definiu que “os dispêndios com assistência médica oferecidos pela pessoa jurídica a trabalhadores e empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços que forem especificamente exigidos pela legislação ou convênio, permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS e a COFINS na modalidade insumo”.

Destaca trechos da Convenção Coletiva de Trabalho de 2018/2020 do Setor Químico que trata de convênios médicos, farmácias, exames médicos e primeiros socorros. Critica a interpretação do Auditor-Fiscal de que a exigência estabelecida “por meio de convênio não se enquadraria no conceito de “legislação” mencionado na referida solução de consulta”.

Explica que a Convenção Coletiva, que obriga a Impugnante a prestar assistência médica, “tem força de lei e deve ser observada por todas as empresas do setor”, garantindo os direitos nela previstos, sob pena de aplicação de sanções ao empregador. Mostra que existe na própria Convenção Coletiva a previsão de uma multa de 3% do “salário normativo” pelo descumprimento de qualquer cláusula do referido documento.

Ressalta que “a CLT estabelece expressamente que as Convenções Coletivas de Trabalho são acordos de caráter normativo e até mesmo prevê um rol exemplificativo de situações em que elas se sobrepõem a outras legislações.” Em relação aos demais serviços deste item (2.1.3. saúde) , que não dizem respeito à prestação de atendimento médico pela Impugnante por força da Convenção Coletiva de Trabalho, informa que “são vinculados às exigências contratuais impostas por seus clientes”.

Destaca trechos de contratos para evidenciar, por exemplo, que “os contratos firmados entre a Impugnante e empresas prestadoras de serviço de fisioterapia (Doc. 11), a contratação em referência tem por objeto prestar assistência aos clientes da Impugnante”, por isso são relevantes e essenciais para a consecução de suas atividades. Afirma o seguinte:

Verifica-se, portanto, que os serviços de fisioterapia que foram glosados pelo d. fiscal autuante representam, na verdade, a terceirização dos serviços da Impugnante prestados a seus clientes, sendo intrinsecamente conectados com a atividade da empresa e absolutamente necessários para a utilização dos gases medicinais por ela fornecidos.

Ora, não havendo o treinamento dos funcionários dos hospitais que são clientes da Impugnante, por exemplo, ou a devida calibração dos monitores de óxido nítrico, não há como se utilizar os gases fornecidos pela White Martins. Ou seja, sem a prestação desse serviço em conjunto com o fornecimento dos gases medicinais/industriais, os clientes da Impugnante não conseguiriam alcançar o objetivo pretendido com a contratação.

Cita a Solução de Divergência COSIT nº 29 de 2017, que admite o aproveitamento de créditos calculados sobre “os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros”.

A existência deste núcleo (i) facilita a identificação e resolução de anormalidades; (ii) assegura indicadores para acompanhamento da performance das unidades; (iii)

facilita o atendimento ágil das demandas, pois funciona 24 horas durante os sete dias da semana; (iv) reduz o tempo de planta parada; (v) confere maior rapidez no atendimento à solicitação de clientes; (vi) possibilita interação com a logística de distribuição de líquidos, de forma a permitir melhor programação de abastecimento dos clientes; e (vii) torna possível análises de performance contínua das plantas sem necessidade de deslocamento ao site.

A aplicação de tecnologias de monitoramento também tem contribuído para reduzir o número de acidentes nas estradas, mantendo a integridade física e as condições de trabalho ideal aos motoristas de carretas e caminhões. Os veículos rodam com dispositivos antitombamento e câmeras capazes de identificar a fadiga dos condutores por meio de reconhecimento facial. Tudo é acompanhado por um centro de controle que acompanha em tempo real a frota nas estradas. A imagem abaixo colacionada ilustra a interface de operação do IMPAC:



O contribuinte explica também que a utilização de equipamentos de informática e internet/provedores são indispensáveis para a atividade industrial, já que são o instrumento pelo qual a empresa controla as plantas e, conseqüentemente, a produção.

Avante, destaca que “a Impugnante é obrigada por contrato firmado com a Prefeitura do Rio de Janeiro a manter canal de atendimento 24h, bem como plataforma de atendimento digital, razão pela qual o serviço de instalações e infraestrutura de operação para call center é essencial para a manutenção do contrato firmado e, conseqüentemente, do fornecimento de gases industriais e medicinais da empresa ao contratante (Doc. 12).”

Diz que o contrato celebrado com a empresa GPS TEC SISTEMAS ELETRÔNICOS DE SEGURANÇA LTDA., cujos créditos foram glosados pelo d. fiscal autuante, é referente a serviços de monitoramento de veículos e fornecimento de mão de obra para operação do sistema de monitoramento (Doc. 13). Complementa que “os veículos em questão são os utilizados no transporte dos cilindros de gases em operações de packaged, bem como entrega de produtos à clientes e transferências entre unidades”.

No que diz respeito aos serviços da “2.1.5. área comercial ou posterior à produção”, afirma que, por exemplo, “assistência técnica a clientes, pesquisas de mercado, serviços de comissionamento, atendimento a clientes, bem como serviços relacionados a propaganda e marketing, estão inseridos no cotidiano da empresa e se caracterizam imprescindíveis para o seu regular funcionamento”.

Evidencia que, por ser uma empresa que tem por objeto social a industrialização e comercialização de bens, “despesas como o comissionamento

por vendas e a prestação de assistência técnica jamais poderiam ser suprimidas, sob pena de causar direto prejuízo ao desempenho das suas atividades-fim, com inúmeros problemas de ordem comercial e concorrencial”.

Ainda em relação às despesas com publicidade, propaganda e marketing, relata que em razão de seu ramo de atuação, possui uma gestão agressiva de marketing e é por meio destas despesas que consegue promover a venda de seus produtos, tidos como referência de mercado, por isso são gastos essenciais, contribuem para divulgação da marca, alavancando as suas receitas submetidas à tributação do PIS e COFINS. Cita doutrina do Professor Ives Gandra da Silva Martins para endossar seu entendimento e justificar o direito ao crédito.

A partir destas considerações, reforça o seguinte:

A partir do racional acima exposto, bem como tomando-se por base, mais uma vez, o quanto julgado pelo E. STJ no Resp nº 1.221.170/PR, é possível inferir o correto conceito de insumo, superando a antiga análise restritiva adotada pela RFB, atinente tão somente ao processo produtivo (industrialização propriamente dita) e enquadramento de um determinado bem/serviço àquele processo, passando-se a uma análise que compõe a atividade econômica do contribuinte, e não somente o seu processo produtivo e elementos tangíveis e intangíveis a ele vinculados.

Comenta a jurisprudência do CARF e justifica que a vedação operada nas decisões daquele Tribunal diz respeito à, “na sua interpretação em julgados anteriores ao Resp nº 1.221.170/PR, restrição analítica que em tese deveria ser utilizada diante de tais casos, ou seja, apesar de essenciais/relevantes tais serviços não compunham o processo produtivo da empresa, o que por si só representava a vedação.” Entende que a jurisprudência deve ser reformulada e, já corroborando sua tese, diz que “a DRJ de Juiz de Fora/MG proferiu decisão autorizando o creditamento de PIS/COFINS sobre publicidade e propaganda para contribuinte que atua no comércio. Inclusive, referida decisão foi confirmada recentemente pelo E. CARF, já que negou provimento ao Recurso de Ofício, por meio do acórdão nº 3302-008.120, proferido em 29/01/2020, conforme já pontuado no tópico “II.2.2” deste recurso”. Por isso, reforça que as referidas despesas são insumos essenciais de sua atividade econômica.

No que diz respeito aos “2.1.6. aluguéis diversos”, afirma que há expressa autorização na legislação para o creditamento, tanto é que o próprio fiscal permitiu o aproveitamento de créditos sobre aluguel de máquinas e equipamentos, porém glosou o aluguel de veículos diversos, por não se enquadrarem como máquinas e equipamentos e por não ter sido demonstrada a essencialidade e relevância que pudesse enquadrá-los como insumos.

Defende que o aluguel de veículos é essencial e relevante à atividade da empresa. Detalha que suas atividades “demandam a utilização de diversos veículos por parte da Impugnante, tanto para transporte entre seus

estabelecimentos dos cilindros cheios e vazios, quanto para a entrega dos cilindros aos seus clientes”. São transportadas cargas perigosas, submetidas Instrução Normativa ANVISA nº 38, de 21 de agosto de 2019, por isso “não é qualquer tipo de veículo ou transporte que pode trafegar com os cilindros de gases industriais e medicinais da Impugnante, sendo esses, portanto, essenciais para a consecução de suas atividades”.

Em relação ao tópico “2.1.7. automóveis e taxi”, o contribuinte explica que, por exemplo, a “manutenção de veículos, pagamento de IPVA, pedágios, serviços de monitoramento por GPS, inspeção, manutenção mecânica, dentre outros, estão inseridos no cotidiano da empresa e se caracterizam imprescindíveis para o seu regular funcionamento”. Diz que necessita transportar bens (insumos ou produtos acabados) e tais gastos integram o custo de venda e produção.

Cita jurisprudência do CARF que admitiu o direito ao aproveitamento do crédito de PIS e COFINS sobre os custos com pedágios, na modalidade insumos utilizados na prestação de serviços das empresas de transporte de cargas em geral.

O contribuinte acrescenta que os serviços vinculados ao transporte mostram-se essenciais/relevantes para que se possa concluir a tarefa primordial, qual seja, a entrega do produto, e que também “a prestação de serviço de transporte de pessoal é imprescindível para a manutenção dessa operação, assim como do transporte do pessoal de logística, razão pela qual devem ser excluídos da glosa os créditos decorrentes dos contratos celebrados entre a Impugnante e a Atlântica Rio 2007 Transporte de Passageiros Ltda. ME (Doc. 14)”.

No que diz respeito ao tópico “2.1.8. lixo/resíduos/ambiente”, afirma que são serviços fundamentais para sua atividade, pois a industrialização e comercialização de gases medicinais e industriais exigem que seja realizada a coleta de lixo, análise de emissão, teste de descarga, remoção de resíduos sólidos, licença de controle ambiental, dentre outros.

Explicita que tal obrigação advém também da Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela Lei nº 12.305/2010. Salieta que “possui um plano de proteção ao meio ambiente para atender as diversas exigências determinadas pela complexa legislação ambiental tanto no âmbito Federal quanto no âmbito Estadual e Municipal a exemplo da documentação anexa (Doc. 15)”. Em razão disso, entende que não deve ser mantida a glosa.

Em relação ao tópico “2.1.9. serviços adquiridos de pessoa física”, afirma que, como já informado nas respostas à fiscalização, os valores referentes a este item foram integralmente quitados.

No tocante ao item “2.1.10. Frete (transporte de carga)”, diz que além da essencialidade e relevância deste serviço, há expressa autorização legal para o aproveitamento dos créditos, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em razão disso, afirma que apesar de “já terem sido acostados aos autos na resposta à intimação de nº 06R1005A constante às fls. 186/312, a Impugnante novamente colaciona documentação que comprova o efetivo direito ao crédito dos valores referentes à frete nas operações de venda, como os anexos Contratos de Frete de Cilindros Packaged celebrados com a USR ARAXÁ (Doc. 16).”

Relata que o Auditor-Fiscal “entendeu que os valores a título de frete, quando suportados pelos adquirentes dos produtos, integrariam o produto da venda e, assim, configurariam receitas da Impugnante, e não despesas, de modo que não seriam passíveis de creditamento na apuração dos PIS e da COFINS”.

Entretanto, esclarece que as despesas com fretes em operações de vendas decorrem de contratos celebrados com transportadoras, que os valores são contabilizados como despesas e jamais houve a inclusão de quaisquer receitas com fretes na base de cálculo dos créditos. Explica o seguinte:

Além da ausência de consonância entre os valores (isto é, não se trata de mero repasse), as despesas com frete correspondem a um insumo para a realização da atividade de transporte/frete cobrada dos consumidores que adquirem produtos da Impugnante, cuja receita correspondente é oferecida à tributação.

Acrescenta que, “dentre as atividades desempenhadas pela Impugnante, expressamente previstas em seu objeto social, encontram-se os serviços de suprimento e logística, em decorrência dos quais a Impugnante auferir receitas de frete, destacadas nas notas fiscais e devidamente tributadas pelo PIS e COFINS”.

Com isso, defende que tais serviços são essenciais e relevantes para exercício de suas atividades e ainda que não auferisse quaisquer receitas com frete, “as referidas despesas com fretes em operações de venda continuariam a ser essenciais e relevantes para sua atividade, uma vez que sem estas o próprio modelo de negócios da Impugnante não seria viável”.

No que diz respeito ao tópico “2.1.11. armazenagem”, explica que há expressa previsão legal para o aproveitamento do crédito, nos termos do já citado inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Detalha que os gases necessitam ser distribuídos em cilindros próprios para armazenagem e utilização, por este motivo precisa de uma grande rede de armazéns no país para viabilizar sua operação. Defende o seguinte:

Dessa forma, independentemente de se tratar de bens de revenda, bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos e despesas com frete e armazenagem, desde que comprovadamente vinculados intrinsecamente ao processo produtivo, tais bens e despesas dão suporte à tomada de crédito.

Para tanto, a Impugnante acosta aos autos cópias dos contratos de armazenagem celebrados com a J & A Armazéns Gerais Ltda. (Doc.

17), os quais comprovam o regular crédito dos valores referentes aos referidos contratos.

Em relação ao item “2.1.12. consultoria e assessoria técnica”, detalha em relação aos serviços de consultoria, assessoria técnica e informática as seguintes finalidades, por meio das quais julga que os serviços em questão são essenciais ao desenvolvimento de suas atividades:

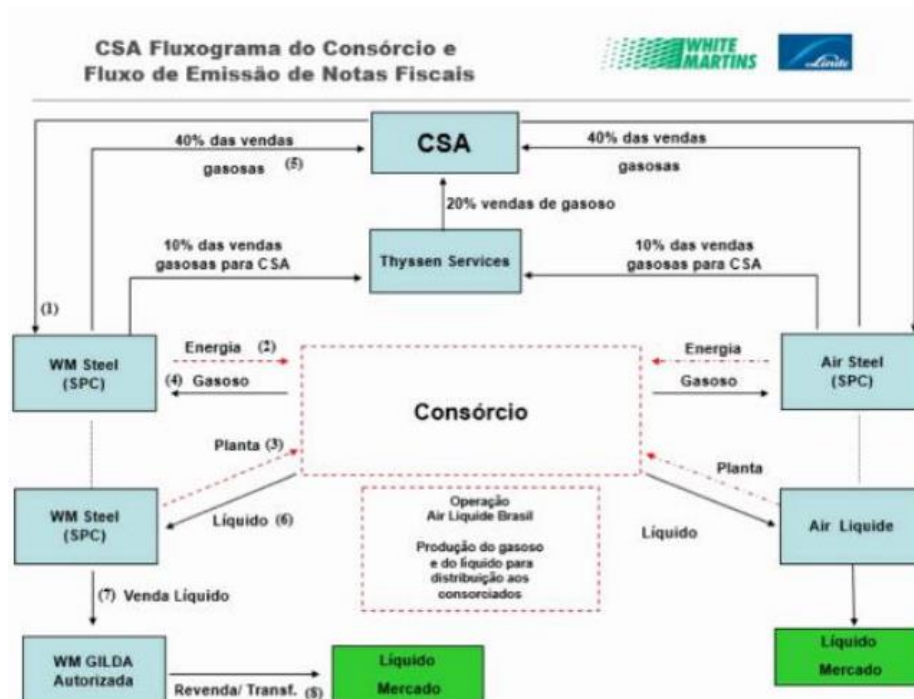
a) identificação e controle de procedimentos a serem cumpridos por exigências regulatórias, b) desenvolvimento de produtos, c) gerenciamento das informações, d) desenvolvimento de programas de elaboração e controle de orçamento das fábricas, cronograma de atividades essenciais, controle de custos e receitas incorridos no período, e e) desenvolvimento de sistemas para operar as máquinas.

Diz que as situações ilustradas são exemplificativas e que deve observar diversas regras da ANVISA, ANTT e outras agências reguladoras, desde o envase do gás no cilindro, transporte e manuseio. Afirma que são inúmeras as razões que relacionam os serviços prestados com a atividade fim da empresa, demonstrando serem essenciais e relevantes à consecução do objeto social da Impugnante.

No tocante ao item “2.1.13. custos operacionais do Complexo”, esclarece novamente, pois já havia sido feito durante a fiscalização, que “os referidos custos se referem à operação do Complexo Industrial do Consórcio Atlântico, organizado pelas empresas Air Liquide Brasil Ltda., White Martins Gases Industriais Ltda., White Martins Steel Gases Industriais Ltda. e Air Steel Comercial Gases Industriais Ltda. (Doc. 18).”

Diz que “a operação do referido Complexo Industrial ficou a cargo da Air Liquide Brasil Ltda., ficou acordado na Cláusula 6.5 do Contrato de Constituição do Consórcio que a Impugnante pagaria mensalmente uma remuneração à Operadora – Air Liquide”.

Apresenta um fluxograma para explicar que ao Impugnante “é repassado o líquido da WM Steel, que recebe o produto diretamente do Consórcio”, que reproduzo abaixo:



Detalha que no item 1.4.9 a) do Contrato de Constituição do Consórcio, os custos fixos significam todos os custos e despesas incorridos para manter, operar, reparar e substituir qualquer item do Complexo Industrial, o que inclui custos de administração, treinamento de pessoal, remuneração e demais custos trabalhistas, excluindo despesas de juros, depreciação e os custos variáveis de operação, conforme o trecho que expõe em sua defesa.

Por isso, entende que estes gastos estão relacionados diretamente à sua atividade e faz jus ao crédito.

No que diz respeito ao tópico “2.1.14. obra civil”, o contribuinte esclarece que “se referem a obras de realocação e melhorias do Laboratório de Soldagem e Corte Térmico do Centro de Tecnologia Rio (CTR), o qual é essencial para as suas atividades (Doc. 21)”. Diz que esse laboratório “é utilizado para execução de testes, bem como demonstrações dos equipamentos e dos gases para corte e solda”. Detalha a referida atividade a partir de informações do seu sítio eletrônico na parte “Metal-Mecânica: Soldagem e Corte”.

Diante do exposto, defende que as obras de realocação e melhorias do Laboratório são essenciais e por isso pede que seja afastada a glosa dos créditos sobre tais gastos.

Em relação ao item “2.1.15. manutenção e reparo”, diz que estes serviços são relacionados à reparação de máquinas e instalações e “são essenciais à consecução das atividades operacionais da Impugnante, na medida em que a sua subtração obsta totalmente a sua atividade operacional”. Cita jurisprudência do CARF que admite o direito ao crédito sobre serviços de manutenção de máquinas e equipamentos.

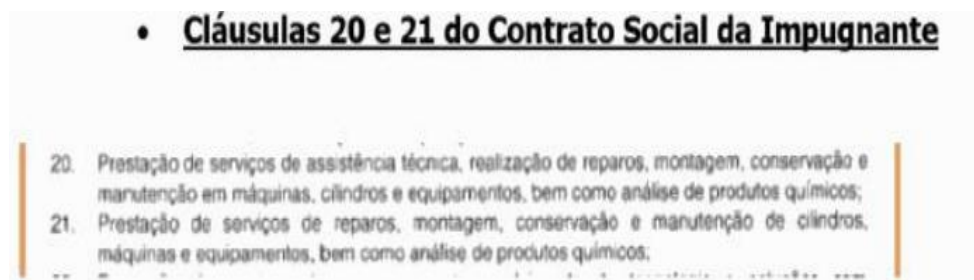
Lembra também que os referidos serviços estão expressamente elencados no objeto social, conforme trecho que exponho a seguir:

Diante disso, entende não haver dúvidas quanto a essencialidade e relevância para suas atividades.

Item 2.2 do TVF - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO C (MERCADORIA - ICMS)

2.2.1 “CNPJ do fornecedor coincidente com o CNPJ do adquirente (registros C190)”

O contribuinte apenas explica o seguinte:



2.2.2 “energia elétrica não utilizada no estabelecimento (registros C500)”

Refuta o entendimento da fiscalização, ao afirmar que “com o advento da Lei nº 12.783/2013, artigo 25, os consumidores livres e especiais foram autorizados a ceder montantes de energia elétrica e de potência, adquirida em Ambiente de Contratação Livre e que não foram consumidos nos estabelecimentos da pessoa jurídica.”

Explica que “sendo verificado excedente de energia, os consumidores podem ceder para terceiros, por meio de contratação livremente negociada entre as Partes. As diretrizes dessa modalidade de comercialização em ACL encontram-se regulamentadas pela Portaria MME nº 185/2013 e pela Resolução ANEEL nº 611/2014”.

Detalha que “a operação original de aquisição permanece inalterada e, considerando os aspectos regulatórios envolvidos, o fornecedor original fatura a quantidade de energia contratada e registrada no âmbito da CCEE e, posteriormente, o consumidor, tendo verificado excedente, revende o volume não consumido para outros agentes”.

Acrescenta que a referida transação se trata de um negócio jurídico de compra e venda, nos termos do art. 481 do Código Civil, e que do ponto de vista tributário, “o registro de tal cessão se dá por meio da emissão da respectiva Nota Fiscal, com indicação do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) que reflete a efetiva operação realizada, qual seja: CFOP 5.250/6.250 - VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA (se em operação interna ou interestadual)”.

Exemplifica uma de suas operações, em que a Impugnante cedeu parte da energia elétrica adquirida e não consumida para o Banco BTG Pactual S.A., conforme exponho abaixo:

[illegible]

Explica que a cessão de energia (revenda de energia) ajuda a reduzir o custo da tarifa, quando se permite recuperar custos deste importante item para a cadeia produtiva: “Que se diga, de forma semelhante, alguns industriais, no desenvolvimento de sua atividade fim, geram resíduos e/ou subprodutos os quais são revendidos para terceiros, sendo registradas receitas eventuais decorrentes dessas vendas”.

Acrescenta o seguinte:

Na forma da legislação de regência, a Impugnante faz jus à integralidade do crédito de PIS e COFINS oriundo da aquisição de energia visto que (i) uma parcela foi consumida nos estabelecimentos da Impugnante; (ii) a parcela não consumida foi objeto de cessão (revenda) para terceiros em estrita observância à legislação de regência do setor elétrico (art. 3º, incisos IX e I, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º III e I, da Lei nº 10.833/2003).

Diante destes aspectos entende que a glosa deve ser cancelada.

Item 2.3 do TVF - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO D (TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO - ICMS)

2.3.1 “créditos extemporâneos de transporte (registros D100)”

O contribuinte defende que, “desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação dos demonstrativos por parte do contribuinte”.

Aduz que “o ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, sendo certo, com base na melhor doutrina e jurisprudência, que referido direito pode ser exercido, basicamente, através de dois procedimentos distintos”:

(i) retificação da EFD-Contribuições anteriores, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela RFB; e

(ii) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no período corrente, apropriando diretamente no regime não-cumulativo.

Cita jurisprudência do CARF que admite o aproveitamento do crédito extemporâneo sem a retificação das DACon. O contribuinte faz referência ao Acórdão nº 3301-010.239, que “restou reconhecido que, ainda que a retificação das declarações fosse exigível, o fato de ela não ter sido feita configura mero descumprimento de obrigação acessória, o que não impede, por si, o direito ao creditamento, tendo em vista que não há dúvida sobre a origem e a legitimidade do crédito”.

Diante disso, diz que “não há como se manter a glosa dos créditos extemporâneos referentes aos CT-e dos anos de 2014 a 2017, apurados nas escriturações fiscais de 2018 pela Impugnante”.

2.3.2 “créditos indevidos de comunicação e telecomunicação (registros D500)”

Explica que, “nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 318, de 23 de dezembro de 2019, no regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto dos créditos de COFINS em relação aos serviços de telefonia e de acesso à internet aplicados na intermediação para a contratação de financiamentos e seguros e na prestação de serviços de cobrança, atendimento e ouvidoria”.

Diz que “a contratação de serviços de telecomunicações torna-se essencial para a realização dos seus contratos de venda de produtos e prestação de serviços, bem como para a realização das atividades de cobrança, atendimento e ouvidoria”.

Faz menção ao departamento IMPAC para demonstrar a necessidade dos links fornecidos pela Oi que presta serviço de comunicação à impugnante. Acrescenta que parte dos contratos de comunicação e telecomunicação se referem ao serviço de suporte e manutenção dos principais sistemas utilizados hoje pela Impugnante. Lista abaixo:

(i) JDE: Sistema responsável pelo controle e registro das transações de Vendas, Contábeis, Financeiras, Compras e Manufatura;

(ii) Siebel: Sistema responsável pelo relacionamento com os clientes, registrando e controlando os seus contatos, atividades, dados cadastrais, financeiros e preços; e

(iii) OBC (“On board computer”): Sistema responsável pelas vendas ambulantes nos caminhões da Impugnante, emitindo junto com a entrega do produto aos clientes o CEC (comprovante de entrega).

Diante disso, entende que é indevida a glosa dos créditos apurados.

Item 2.4 do TVF - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO F (AQUISIÇÕES SEM NOTAS FISCAIS)

O contribuinte explica o seguinte:

Como já exposto pela Impugnante ao d. fiscal autuante na resposta à intimação constante às fls. 186/193, restou esclarecido que o valor de R\$ 5.889.170,03 corresponde ao movimento mensal da conta 7123106. Referida conta inclui diversos valores credores (receita) que foram devidamente tributados, além do valor de R\$ 6.948.516,88, que representa o estorno de parte da provisão de receita de multa contratual registrada em novembro de 2016.

Todos os lançamentos contábeis dos grupos de Outras Receitas e Receitas Financeiras são informados na EFD-Contribuições, para conciliação com os movimentos da ECD - Escrituração Contábil Digital, ainda que não componham a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Esse item de R\$ 360.342,20 corresponde à despesa variação cambial contabilizada na conta 742110.1050 e não foi tomado crédito sobre esse valor. O ajuste necessário para anular esse crédito foi considerado nos Registros M220 e M620, através dos Ajustes de Acréscimo de PIS (no valor de R\$ 974.987,62) e COFINS (no valor de R\$ 4.450.181,27)

Pedido

Diante de todo o exposto, o contribuinte requer o cancelamento integral do Auto de Infração e protesta pela juntada de provas que eventualmente se fizerem necessárias ao julgamento.

É o relatório.

Travada a lide sobre o conceito de insumos e sua implicação na atividade operacional da recorrente, restou decidido pelo juízo *a quo* o parcial provimento da impugnação ofertada pela contribuinte sendo restabelecido parte do crédito do PIS e da COFINS escriturado, decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 01/01/2018 a 31/12/2018

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. PARECER NORMATIVO RFB/COSIT N° 05/2018.

Quando o contribuinte não evidencia as razões pelas quais a realização de determinado gasto é essencial ou relevante para o seu processo produtivo, na forma do Parecer Normativo RFB/Cosit n° 05/2018 e do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ, não fica caracterizada para a referida despesa a condição de insumo gerador de créditos, não se admitindo o direito creditório pleiteado.

DESPESAS ADMINISTRATIVAS, CONTÁBEIS, JURÍDICAS, COMERCIAIS E LOGÍSTICAS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que, nos termos do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ, o parâmetro para definição se um gasto se classifica como insumo gerador de créditos do PIS e COFINS envolve a análise de relevância e essencialidade de determinada despesa para o processo produtivo ou para a prestação de serviços, exclusivamente, não se admite o direito ao crédito sobre despesas administrativas, contábeis, jurídicas, comerciais e logísticas, na qualidade de insumos, pois são gastos dissociados do processo produtivo.

CONTRATO DE ALUGUEL DE PRÉDIO COMERCIAL. ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES POR SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. ART. 227 DA LEI nº 6.404, de 1976, E ART. 1.116 DO CÓDIGO CIVIL. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Quando o contribuinte comprova que as obrigações contratuais decorrentes de despesas com aluguéis de prédio comercial foram assumidas por sucessão empresarial ocorrida por incorporação, nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404/76 e art. 1.116 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), admite-se o aproveitamento do crédito das contribuições sociais calculado sobre estas despesas em razão do inc. IV, art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

DESPESAS COM SERVIÇOS COMUNS AOS SETORES DE FÁBRICA, LOGÍSTICA, COMERCIAIS E ADMINISTRATIVOS. AUSÊNCIA DE RATEIO OU IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando a contratação envolve serviços executáveis nas dependências de setores de fabricação, administrativos, comerciais ou logísticos, como serviços de limpeza, manutenção geral, manutenção em sistemas informatizados de automação, coleta de lixo, consultoria, telecomunicação e acesso à internet, o direito ao crédito somente é admitido sobre a parcela usufruída no processo produtivo, devendo o contribuinte comprovar o consumo do serviço mediante identificação direta ao processo produtivo ou por meio de rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05/2018, não sendo permitido o aproveitamento do crédito, quando não satisfeita a referida comprovação.

DESPESAS COM SAÚDE DE FUNCIONÁRIOS. CUMPRIMENTO DE CONVENÇÃO COLETIVA. GASTOS PARA VIABILIZAR A MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO AO DIREITO CREDITÓRIO.

Fica vedado o aproveitamento de créditos calculados sobre gastos para viabilizar a mão de obra, como despesas com plano de saúde de funcionários, mesmo que pagos em razão de convenção coletiva, por não se caracterizarem insumos do processo produtivo, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05/2018 e do inc. VI, art. 176 e art. 177 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 29 de dezembro de 2022.

DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA, MARKETING, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E COMISSIONAMENTO DE VENDAS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Fica vedado o aproveitamento de créditos calculados sobre gastos com publicidade, propaganda, marketing, assistência técnica e comissionamento de vendas, ou seja, sobre os gastos realizados posteriormente às etapas produtivas ou dissociados do processo produtivo por não se caracterizarem insumos, independentemente da relevância ou essencialidade destas despesas às atividades gerais da empresa, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05/2018.

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. TRANSPORTE DE CILINDROS DE GÁS. GASTOS COM LOGÍSTICA. DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Fica vedado o aproveitamento de créditos sobre despesas com aluguéis de veículos para transporte e coleta de cilindros de armazenamento de gás, por serem gastos realizados após o processo produtivo associados à atividade de logística, não sendo classificáveis como insumos, nos termos do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ.

DESPESAS COM MONITORAMENTO POR GPS, IPVA, MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS DE TRANSPORTE E TRANSPORTE DE PESSOAL. ATIVIDADES DE LOGÍSTICA. CLASSIFICAÇÃO COMO INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Fica vedado o aproveitamento de crédito, na qualidade de insumos, sobre despesas com monitoramento por gps de frota de caminhões, manutenção de veículos de transporte e transporte de pessoal, inclusive do alugado nas atividades de logística, por não estarem associados ao processo produtivo, nos termos Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ.

CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DAS OPERAÇÕES DE CONSÓRCIO. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente é admitido o aproveitamento de créditos sobre custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, computados proporcionalmente à participação de cada pessoa jurídica consorciada no empreendimento, observada a legislação específica, mediante à adequada comprovação, nos termos do art. 5º da IN RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011.

OBRAS CIVIS. REALOCAÇÃO E MELHORIAS DE LABORATÓRIO. DIREITO AO CRÉDITO. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido o aproveitamento imediato do crédito calculado no momento da realização dos gastos com realocação e melhorias das estruturas físicas do laboratório de soldagem, por serem classificáveis no ativo imobilizado, na forma do inc. III, §1º do art. 3º da Lei 10.833/03.

AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. EXCENDENTE NÃO CONSUMIDO. REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Fica permitido o direito ao crédito sobre a energia elétrica adquirida em excesso, não consumida no estabelecimento do adquirente e revendida na forma do art. 25 da Lei nº 12.783/2013, por se caracterizarem mercadorias adquiridas para revenda nesta hipótese.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APURAÇÃO.

Permite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, desde que o contribuinte refaça sua escrita fiscal para levar ao mês de competência tais créditos identificados a destempo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES.

Necessária a retificação da EFD Contribuições e DCTF para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original e para a atualização dos saldos credores das declarações posteriores, evidenciando para a Administração Tributária os efeitos do refazimento de sua escrita fiscal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. PARECER NORMATIVO RFB/COSIT N° 05/2018.

Quando o contribuinte não evidencia as razões pelas quais a realização de determinado gasto é essencial ou relevante para o seu processo produtivo, na forma do Parecer Normativo RFB/Cosit n° 05/2018 e do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ, não fica caracterizada para a referida despesa a condição de insumo gerador de créditos, não se admitindo o direito creditório pleiteado.

DESPESAS ADMINISTRATIVAS, CONTÁBEIS, JURÍDICAS, COMERCIAIS E LOGÍSTICAS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que, nos termos do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ, o parâmetro para definição se um gasto se classifica como insumo gerador de créditos do PIS e COFINS envolve a análise de relevância e essencialidade de determinada despesa para o processo produtivo ou para a prestação de serviços, exclusivamente, não se admite o direito ao crédito sobre despesas administrativas, contábeis, jurídicas, comerciais e logísticas, na qualidade de insumos, pois são gastos dissociados do processo produtivo.

CONTRATO DE ALUGUEL DE PRÉDIO COMERCIAL. ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES POR SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. ART. 227 DA LEI n° 6.404, de 1976, E ART. 1.116 DO CÓDIGO CIVIL. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Quando o contribuinte comprova que as obrigações contratuais decorrentes de despesas com aluguéis de prédio comercial foram assumidas por sucessão empresarial ocorrida por incorporação, nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404/76 e art. 1.116 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), admite-se o aproveitamento do crédito das contribuições sociais calculado sobre estas despesas em razão do inc. IV, art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

DESPESAS COM SERVIÇOS COMUNS AOS SETORES DE FÁBRICA, LOGÍSTICA, COMERCIAIS E ADMINISTRATIVOS. AUSÊNCIA DE RATEIO OU IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando a contratação envolve serviços executáveis nas dependências de setores de fabricação, administrativos, comerciais ou logísticos, como serviços de limpeza, manutenção geral, manutenção em sistemas informatizados de automação, coleta de lixo, consultoria, telecomunicação e acesso à internet, o direito ao crédito somente é admitido sobre a parcela usufruída no processo produtivo, devendo o contribuinte comprovar o consumo do serviço mediante identificação direta ao processo produtivo ou por meio de rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05/2018, não sendo permitido o aproveitamento do crédito, quando não satisfeita a referida comprovação.

DESPESAS COM SAÚDE DE FUNCIONÁRIOS. CUMPRIMENTO DE CONVENÇÃO COLETIVA. GASTOS PARA VIABILIZAR A MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO AO DIREITO CREDITÓRIO.

Fica vedado o aproveitamento de créditos calculados sobre gastos para viabilizar a mão de obra, como despesas com plano de saúde de funcionários, mesmo que pagos em razão de convenção coletiva, por não se caracterizarem insumos do processo produtivo, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05/2018 e do inc. VI, art. 176 e art. 177 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 29 de dezembro de 2022.

DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA, MARKETING, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E COMISSIONAMENTO DE VENDAS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Fica vedado o aproveitamento de créditos calculados sobre gastos com publicidade, propaganda, marketing, assistência técnica e comissionamento de vendas, ou seja, sobre os gastos realizados posteriormente às etapas produtivas ou dissociados do processo produtivo por não se caracterizarem insumos, independentemente da relevância ou essencialidade destas despesas às atividades gerais da empresa, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05/2018.

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. TRANSPORTE DE CILINDROS DE GÁS. GASTOS COM LOGÍSTICA. DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Fica vedado o aproveitamento de créditos sobre despesas com aluguéis de veículos para transporte e coleta de cilindros de armazenamento de gás, por serem gastos realizados após o processo produtivo associados à atividade de logística, não sendo classificáveis como insumos, nos termos do Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ.

DESPESAS COM MONITORAMENTO POR GPS, IPVA, MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS DE TRANSPORTE E TRANSPORTE DE PESSOAL. ATIVIDADES DE LOGÍSTICA. CLASSIFICAÇÃO COMO INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Fica vedado o aproveitamento de crédito, na qualidade de insumos, sobre despesas com monitoramento por gps de frota de caminhões, manutenção de veículos de transporte e transporte de pessoal, inclusive do alugado nas atividades de logística, por não estarem associados ao processo produtivo, nos termos Recurso Especial 1.221.170/PR/STJ.

CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DAS OPERAÇÕES DE CONSÓRCIO. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente é admitido o aproveitamento de créditos sobre custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, computados proporcionalmente à participação de cada pessoa jurídica consorciada no empreendimento, observada a legislação específica, mediante a adequada comprovação, nos termos do art. 5º da IN RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011.

OBRAS CIVIS. REALOCAÇÃO E MELHORIAS DE LABORATÓRIO. DIREITO AO CRÉDITO. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido o aproveitamento imediato do crédito calculado no momento da realização dos gastos com realocação e melhorias das estruturas físicas do laboratório de soldagem, por serem classificáveis no ativo imobilizado, na forma do inc. III, §1º do art. 3º da Lei 10.833/03.

AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. EXCENDENTE NÃO CONSUMIDO. REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Fica permitido o direito ao crédito sobre a energia elétrica adquirida em excesso, não consumida no estabelecimento do adquirente e revendida na forma do art. 25 da Lei nº 12.783/2013, por se caracterizarem mercadorias adquiridas para revenda nesta hipótese.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APURAÇÃO.

Permite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, desde que o contribuinte refaça sua escrita fiscal para levar ao mês de competência tais créditos identificados a destempo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES.

Necessária a retificação da EFD Contribuições e DCTF para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original e para a atualização dos saldos credores das declarações posteriores, evidenciando para a Administração Tributária os efeitos do refazimento de sua escrita fiscal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

AUTO DE INFRAÇÃO. IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

Quando o contribuinte não traz aos autos as provas que demonstrem suas razões de defesa na impugnação, na forma do art. 16, inc. III do Dec. 70.235/72, resta manter a exigência constituída de ofício, pois não ficaram evidenciados os motivos necessários para desconstituição do feito.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 4º, art. 16 do Dec. 70.235/72 JURISPRUDÊNCIA. DOUTRINA. EFEITOS As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão, com isso, não se constituem normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, regra também aplicável às teses doutrinárias ou jurisprudências, salvo as hipóteses expressamente previstas no art. 19-A da Lei 10.522/2002.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Inexiste recurso de ofício, guardando devolução da matéria ao juízo de segunda instância, mediante recurso voluntário, temas afetos a(o):

III. DIREITO

III.1. Do Conceito de Insumo – Entendimento do E. STJ

III.2. Considerações sobre o regime da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS

III.3. Da análise da atividade desenvolvida pela Recorrente e os créditos indevidamente glosados

III.3.1. Item 2.1 do TVF - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO A (SERVIÇO - ISS)

III.3.2. Item 2.2 do TVF - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO C (MERCADORIA – ICMS)

III.3.3. Item 2.3 do TVF - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO D (TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO – ICMS)

III.3.4. Item 2.4 do TVF - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO F (AQUISIÇÕES SEM NOTAS FISCAIS)

É o que se tem para relatar.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Cumpridos os requisitos formais necessários de validade do recurso voluntário interposto pela recorrente, decido pelo seu conhecimento e processamento.

Antes de enfrentar qualquer glosa incorrida no procedimento fiscal, de já, chamo a atenção em relação aos créditos extemporâneos glosados especialmente em razão da imposição legal para a sua apuração no mês de aquisição dos bens e serviços, a teor do inciso I, § 1º do art. 3º das leis das contribuições. Confira-se os fundamentos da fiscalização:

2.3 - CRÉDITOS INDEVIDOS NO BLOCO D (TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO - ICMS)

2.3.1 – créditos extemporâneos de transporte (registros D100)

(...)

Era de se esperar que cada apuração de receita e de crédito correspondesse a operações ocorridas no próprio período a que se refere a escrituração. Uma EFD-Contribuições de janeiro de 2018, por exemplo, poderia apurar créditos de serviços de transporte adquiridos em janeiro de 2018 apenas. O saldo não utilizado no período poderia ser utilizado em períodos futuros, mas a apuração deve obrigatoriamente ser feita no período da respectiva escrituração. O próprio manual de preenchimento da escrituração (Guia Prático EFD Contribuições) disponível no Portal Sped, emite um aviso de validação quanto à data do campo 11 (data de emissão do CT-e):

Validação: a data informada neste campo ou a data da aquisição do serviço (campo 12) deve estar compreendida no período da escrituração (campos 06 e 07 do registro 0000). Regra aplicável na validação/edição de registros da escrituração, a ser gerada com a versão 1.0.2 do Programa Validador e Assinador da EFD-Contribuições.

Foi verificado, entretanto, que o contribuinte informou nas escriturações de 2018 a apuração de diversos créditos de transporte adquiridos em anos anteriores, conforme a seguinte tabela:

ANO CTE	QT. CTE	TOTAL CONSOLIDADO
2014	1.106	1.692.302,56
2015	6.460	12.025.710,03
2016	796	19.300.559,72
2017	5.676	14.600.207,00

(...)

O contribuinte reconheceu o erro na apuração, atribuindo a problemas técnicos de sistema. Entretanto, defendeu que “a ausência de apuração e controle dos créditos extemporâneos no Bloco 1, não podem limitar a fruição dos créditos”.

De fato, não há proibição ou limitação quanto à utilização de créditos de períodos anteriores. Deve haver, entretanto, apuração do crédito no período correspondente. Havendo saldo não utilizado, por qualquer motivo, pode haver sim a utilização desse saldo em períodos futuros. Mas não foi o que ocorreu. Não há saldo de créditos apurados nas escriturações de 2014, 2015, 2016 e 2017 que possam ser utilizados em 2018.

Vale ressaltar que, na hipótese de ausência de escrituração dos créditos no período correto por erro ou qualquer motivo, é possível ainda a retificação da escrituração correspondente em até cinco anos, de forma a não haver qualquer prejuízo à fruição dos créditos pelo contribuinte.

Não decidiu de modo diverso o juízo *a quo* que adota como razão de decidir a ausência de retificação das obrigações acessórias pela recorrente, como visto abaixo:

Com isso, resta evidente que o critério temporal da regra matriz para fins de apuração do crédito da não-cumulatividade é o “mês” e este entendimento norteou o procedimento fiscal realizado pela autoridade tributária.

Pelo exposto é possível concluir que a legislação ao referir-se à expressão “o crédito não aproveitado em determinado mês” alude ao crédito registrado na escrita no mês de competência e que não ainda tenha sido aproveitado, seja mediante desconto do valor da contribuição devida no próprio mês de registro (art. 3º E1) ou ressarcido, nas hipóteses permitidas.

Com isso, para o aproveitamento de crédito extemporâneo, o contribuinte precisa refazer sua escrita fiscal para alocar tais créditos identificados fora de tempo, levando-os ao mês de competência. Se os créditos identificados, após alocação ao período correto, provocar a existência de saldo credor, entra a regra do § 4º E1 do art. 3º E1, se permitindo o aproveitamento deste em meses subsequentes para dedução da contribuição devida, tudo isso respeitando-se o prazo prescricional de 5 anos a partir do mês que originou o crédito que compõe o referido saldo credor.

No que diz respeito à reapresentação das declarações (DCTF, DACON ou EFD Contribuições) à Administração Tributária, a retificação das obrigações acessórias é necessária não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores. Trata-se de medida determinante para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que ele não foi utilizado em períodos anteriores.

Tem-se então, de um lado, a fiscalização negando à recorrente o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os serviços tomados nos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017 por falta de previsão legal para a apropriação à destempo bem como, ante à necessidade de retificação das obrigações acessórias, circunstância ratificada pela DRJ.

Discordo quanto à exigência em relação à transmissão de retificadores para a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e para a Escrituração Fiscal Digital das Contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins, porquanto ausente expressa determinação legal, de acordo com Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Por simples leitura dos citados diplomas legais, o § 4º do art. 3º, é inequívoca a aquiescência do legislador no cômputo do crédito apurado fora do tempo desde que não utilizado no mês em que as aquisições, os custos e as despesas foram contraídos pelo contribuinte, não guardando o diploma legal qualquer outra imposição.

A meu ver, essa conclusão é confirmada quando lido o Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições e o manual de perguntas e resposta da Secretaria da Receita Federal. Nos documentos, a retificação da escrituração da EFD-Contribuições consta como **preferível e, uma vez carente, as operações serão registradas em campos próprios 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS)**¹, confira-se:

Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep

(...)

Conceitualmente, o crédito só se caracteriza como extemporâneo, quando se refere a período anterior ao da escrituração, e o mesmo não pode mais ser escriturado no correspondente período de apuração de sua constituição, via transmissão de Dacon retificador ou EFD-Contribuições retificadora.

Salienta-se que para correta forma de identificação dos saldos dos créditos de período(s) passados(s), a favor do contribuinte, seja observado o critério da clareza, expressando mês a mês a posição (tipo de crédito, constituição, utilização parcial ou total) do referido crédito de forma individualizada, ou seja, não agregando ou totalizando com quaisquer outros, ainda que de mesma natureza ou período. Deve-se respeitar e preservar o direito ao crédito pelo período decadencial, logo, não é procedimento regular de escrituração englobar ou relacionar em um mesmo registro, saldos de créditos referentes à meses distintos. Deve assim ser escriturado um registro para cada mês de períodos passados, que tenham saldos passíveis de utilização, no período a que se refere à escrituração atual.

Desta forma, eventual crédito extemporâneo informado no campo 07 tem, necessariamente, que se referir a período de apuração (campo 02) anterior ao da atual escrituração.

¹ [Guia Pratico EFD Contribuicoes Versao 1 33 - 16 12 2019.pdf](#)

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "1100"	C	004*	-	S
02	PER_APU_CRED	Período de Apuração do Crédito (MM/AAAA)	N	006	-	S
03	ORIG_CRED	Indicador da origem do crédito: 01 – Crédito decorrente de operações próprias; 02 – Crédito transferido por pessoa jurídica sucedida.	N	002*	-	S
04	CNPJ_SUC	CNPJ da pessoa jurídica cedente do crédito (se ORIG_CRED = 02).	N	014*	-	N
05	COD_CRED	Código do Tipo do Crédito, conforme Tabela 4.3.6.	N	003*	-	S
06	VL_CRED_APU	Valor total do crédito apurado na Escrituração Fiscal Digital (Registro M100) ou em demonstrativo DAON (Fichas 06A e 06B) de período anterior.	N	-	02	S
07	VL_CRED_EXT_APU	Valor de Crédito Extemporâneo Apurado (Registro 1101), referente a Período Anterior, Informado no Campo 02 – PER_APU_CRED	N	-	02	N
08	VL_TOT_CRED_APU	Valor Total do Crédito Apurado (06 + 07)	N	-	02	S
09	VL_CRED_DESC_PA_ANT	Valor do Crédito utilizado mediante Desconto, em Período(s) Anterior(es).	N	-	02	S

Campo 07 - Preenchimento: Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. Estes documentos deverão ser informados no registro 1101.

(...)

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1100.

Deve ser ressaltado que o crédito apurado no período da escrituração pelo método de apropriação direta (Art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.637/02), referente a aquisições, custos e despesas incorridos em períodos anteriores ao da escrituração, não se trata de crédito extemporâneo, se a sua efetividade só vem a ser constituída no período atual da escrituração.

(destaques nossos)

Para além, no ano de 2013, a retificação da escrituração dos custos e despesas possuíam restrições, a saber:

INFORMAÇÃO IMPORTANTE – OPERAÇÕES EXTEMPORÂNEAS:

Tendo em vista a possibilidade da pessoa jurídica de proceder à retificação da escrituração em até cinco anos, a partir da vigência da IN RFB nº 1.387/2013, a inclusão de novas operações representativas de créditos ou de contribuições, ainda não incluídos em escrituração digital já transmitida, deve ser formalizada mediante a retificação do arquivo digital do período de apuração a que se referem às citadas operações.

Neste sentido, a partir do período de apuração referente a agosto de 2013, a apuração e escrituração de créditos vinculados a serviços contratados ou a produtos adquiridos com direito a crédito, referentes a períodos anteriores, serão prestadas em arquivo retificador, nos registros A100 (serviços) e/ou C100 (bens para revenda e insumos adquiridos), por exemplo, do período de competência a que se referem, e não mais, nos antigos registros de créditos extemporâneos 1101/1102 (PIS/Pasep) e 1501/1502 (Cofins), ou de contribuições extemporâneas 1200/1210/1220(PIS/Pasep) e 1600/1610/1620 (Cofins).

Ressalte-se que os registros para a escrituração das operações geradoras de crédito e de receitas auferidas, dos blocos “A”, “C”, “D” e “F”, validam a escrituração de documentos correspondentes aos períodos de apuração da escrituração, mesmo que a data de emissão do documento fiscal seja diferente (anterior ou posterior) à data a que se refere a escrituração, descrita no registro “0000”.

A interrupção na validação dos registros extemporâneos é determinada em função do período de apuração da escrituração, ou seja, para as escriturações com período de apuração a partir de agosto de 2013, inclusive.

O PVA na versão 2.05 e posteriores continua validando eventual registro extemporâneo, se o arquivo txt importado se referir a PA igual ou anterior a julho de 2013. Para as escriturações com período de apuração a partir de agosto de 2013, o PVA não valida nem permite a geração de registros de operação extemporânea, gerando ocorrência de erro de escrituração.

Percebe-se dos autos que fiscalização não trouxe qualquer análise aprofundada da natureza do crédito até porque, reitero, o pilar argumentativo foi a falta de previsão legal e, conseqüentemente, os registros extemporâneos foram considerados inválidos, de pronto.

Diante disso, sabemos o mês que foram registradas contabilmente as notas fiscais pretéritas, no entanto, não há informações concretas sobre quando efetivamente se deram as contratações e as prestações dos serviços, o tipo de serviço prestado na nota fiscal se, de transporte de insumos ou produtos acabados ou, ainda, se realizado na operação de venda. Com isso, a fiscalização não se manifestou sobre a base legal para apropriação do crédito nos termos do art. 3º das leis do PIS e da COFINS.

Ademais resta improfícuo o relatório dado a falta de elementos fáticos sobre o aproveitado ou não do crédito extemporâneo em outros períodos por meio de PER/DCOMP ou através de dedução na própria escrita contábil.

Nesse sentido, afastada a justificativa inaugural e sendo necessário a investigação do nascedouro do crédito objeto do presente auto de infração em especial, com fins de preservar a segurança jurídica e o contraditório e a ampla defesa, que voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

- a) Elabore planilha com indicação da origem (data de emissão da nota fiscal e data da efetiva aplicação/uso dos serviços adquiridos), e da natureza do crédito extemporâneo levando-se em conta os registros nos campos 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS) da EFD-Contribuições;
- b) Informe se houve retificação das obrigações acessórias pela recorrente;
- c) Confirme se os créditos foram apropriados em outros períodos e se foi escriturado no prazo de 05 anos;
- d) Indique se os serviços são essenciais ou necessários ao processo produtivo da recorrente, de acordo com o teste de subtração e da IN RFB nº 2.121/22;
- e) Intime a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos relativos aos insumos registrados extemporaneamente de modo que possibilite os trabalhos da fiscalização;
- f) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo e indique os ajustes nos valores autuados, sendo o caso;
- g) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que, a depender, apresente manifestação ou impugnação (art. 15 do Decreto nº 70.235/72);
- h) Após, sejam os autos devolvidos a esta Relatora para que seja dado prosseguimento ao julgamento.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa