



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720200/2012-49
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.858 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Assunto RESOLUÇÃO
Recorrente MACCAFERRI DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba/PR, que deu parcial provimento à impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

O presente processo tem por objeto os seguintes Autos de Infração lavrados contra o sujeito passivo acima identificado:

Auto de Infração relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP - com incidência cumulativa e não cumulativa – de diversos meses do período de março/2007 a dezembro/2008, no valor total de R\$ 309.242,06 (incluindo o principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/03/2012).

Auto de Infração relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – com incidência cumulativa e não cumulativa – de diversos meses do período de março/2007 a dezembro/2008, no valor

total de R\$ 1.243.759,72 (incluindo o principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/03/2012).

Segundo consta nos Autos de Infração (fls. 3067-3095), as contribuições apuradas no regime da cumulatividade são decorrentes de: *a)* diferenças relativas às receitas da prestação de serviços de empreitada de construção civil, apuradas mediante cotejo das receitas declaradas no DICON e as receitas constantes de Notas Fiscais de serviços e/ou registradas em Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados; *b)* vendas objeto de emissão de notas fiscais de produtos/mercadorias, considerados pelo contribuinte como sujeitas ao regime da não cumulatividade, mas que por estarem vinculadas a contratos de empreitada com fornecimento de materiais, estão no regime da cumulatividade (conforme descrito no Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal). Já as contribuições do regime da não cumulatividade foram apuradas em razão das irregularidades descritas no Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal que acompanha os Autos de Infração (fls. 3001-3066), do qual destacam-se os seguintes pontos:

- Créditos extemporâneos de fretes. O contribuinte informou que no mês de abril 2007 utilizou-se de créditos extemporâneos complementares de fretes sobre vendas relativos aos anos de 2006 (R\$ 224.605,25) e 2007 (R\$ 132.934,59). Esses créditos foram recusados pela fiscalização em face da constatação de que se trata de despesas de fretes entre estabelecimentos próprios - transporte de mercadorias saídas com Código Fiscal de Operação – CFOP de simples transferência - para os quais não há previsão legal para aproveitamento de créditos.

- Fretes do mês. Nos anos de 2007 e 2008, o contribuinte utilizou-se de créditos calculados sobre fretes relativos a transferências de mercadorias para estabelecimentos comerciais da própria empresa, alegando que tais mercadorias se destinam à venda. Da mesma forma que os mencionados no item anterior, esses créditos foram recusados porque se trata de saídas de mercadorias com CFOP de simples transferência, para os quais não há previsão legal para aproveitamento de créditos. Em relação aos créditos comprovados que efetivamente eram referentes a fretes em operação de venda, a fiscalização observou que foram aceitos “até o limite declarado em DICON”, de modo que nos meses de junho/2008 e agosto/2008, em que o contribuinte incorreu em despesas com frete na venda em valor superior ao aproveitado em DICON, as despesas não declaradas no DICON foram recusadas.

- Despesas com materiais e serviços de manutenção. Nos anos de 2007 e 2008, o contribuinte apurou créditos relativos a aquisições de materiais e serviços de manutenção. Após análise das notas fiscais apresentadas, foram recusadas, por falta de previsão legal para a concessão de créditos, as despesas relativas a *“alimentação; aquisição de ativo fixo e materiais de manutenção de veículos (baterias, transformador, equipamento de medição); manutenção de ar condicionado (manutenção de ambiente onde se encontram as máquinas); assistência médica e de saúde - exames médicos e de saúde; balança de laboratório; banheiro e esgoto; cartaz; notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada (devolução de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda; retorno de conserto); consultoria (de qualidade de ensaios, de distribuição de energia); creme protetor de pele; cupon refeição; manutenção de empilhadeiras; encerados; equipamentos de segurança/proteção individual; lentes; lonas/roda/sapato; luvas; manutenção de instalações elétricas, máquinas de ensaio, conversor de eletricidade, e geradores (não são equipamentos de produção); mão de obra em aterramento; materiais de limpeza, de segurança, de elétrica predial; notas fiscais duplicadas; instrumentos de medição; refeições; serviços em máquinas de ensaio; serviço de tratamento de água residual-efluentes; telhas (instalação predial); transferência-instalação de máquinas; transporte entre estabelecimentos; transporte de funcionários e máquinas; vestuário”*.

- Consolidação das impropriedades. As planilhas anexas “Consolidação das impropriedades nos créditos no ano de 2007” e “Consolidação das impropriedades nos créditos no ano de 2008” comparam mensalmente as despesas apresentadas pelo contribuinte e as despesas recusadas pela fiscalização. Os materiais e serviços recusados

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720200/2012-49

pela fiscalização são os constantes das planilhas “Despesas de manutenção recusadas – ano 2007” e “Despesas de manutenção recusadas – ano 2008”. Os créditos extemporâneos de fretes em abril de 2007 foram recusados, conforme já descrito. Foram recusadas despesas de serviços informadas pelo contribuinte, referentes ao mês de abril de 2007, no valor de R\$ 65.908,06, uma vez que tal valor corresponde a despesas com materiais do mês de fevereiro, já considerados em outra rubrica. Foram também recusados, por não serem insumos utilizados na produção, os gastos com tratamento de água já utilizada pela empresa, antes de ser despejada em rio (custo de despoluição). Por fim, foram desconsiderados os créditos apurados indevidamente pelo contribuinte nos meses de junho a agosto de 2007, referentes a compras de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

- Critérios para rateio dos custos e tratamento da cumulatividade. A atividade principal do contribuinte é a fabricação de arames e telas para gabiões, que são caixas de telas de arame a serem preenchidos com pedras e utilizados na construção civil para contenção de solos. Outra atividade do contribuinte é a revenda de geotêxteis, mantas impermeabilizantes que, juntamente com os gabiões, compõem soluções de engenharia civil.

Eventualmente, o contribuinte executa serviços por empreitada de obras civis, que representam em torno de 2% das receitas auferidas. Contudo, parte das receitas informadas pelo contribuinte em DACON dos anos de 2007 e 2008 como sujeitas ao regime não cumulativo foram reclassificadas para o regime cumulativo. Essa reclassificação refere-se a receitas relativas a serviços de execução de obras de construção civil por empreitada e foi feita a partir da análise de Contratos, Notas Fiscais e Livros de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados. Nos contratos analisados foram identificados 24 clientes para os quais o contribuinte emitiu notas fiscais de serviços e notas fiscais de venda de produtos, restando caracterizado que se trata de contrato de empreitada com fornecimento de material. Assim, concluiu-se que o contribuinte apurou PIS e COFINS no regime cumulativo a menor do que deveria em relação a esses contratos, uma vez que excluiu da base de cálculo os valores dos produtos e das mercadorias. Concluiu-se também que o contribuinte se aproveitou indevidamente de créditos sobre os custos desses produtos e mercadorias, pois como as receitas devem ser tratadas como sujeitas ao regime da cumulatividade não há que se falar em aproveitamento de créditos dos custos a elas correspondentes. Os ajustes efetuados pela fiscalização foram apresentados na planilha anexa “Ajustes das receitas de serviços” e as contribuições sujeitas ao regime da não cumulatividade não recolhidas pelo sujeito passivo foram lançadas de ofício. Para fins de rateio dos créditos, foram considerados: custos comuns da cumulatividade e da não cumulatividade nos serviços de empreitada com fornecimento de material todos os custos da empresa; e custos comuns de serviços de empreitada de mão de obra os custos de energia e aluguéis.

- Créditos a descontar. As planilhas anexas “Créditos a descontar em 2007” e “Créditos a descontar em 2008” apresentam: Linha 1 – as aquisições que dão direitos a crédito (bens de revenda, insumos, energia elétrica, devolução de vendas, combustíveis); Linha 2 – as despesas aceitas conforme descrito no item “consolidação das impropriedades”; Linha 3

– as despesas de fretes aceitas conforme item “Fretes do mês”; Linhas 4 e 5 – as despesas de aluguéis de prédios e de máquinas e equipamentos informadas no DACON, comprovadas por amostragem e aceitas pela fiscalização; Linha 6 – as despesas de arrendamento mercantil;

Linha 7 – as despesas de ativo imobilizado informadas no DACON. A soma dessas linhas resultou nas aquisições de mercado interno passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS, entretanto, considerando que o contribuinte prestou serviços de empreitada sujeitos ao regime da cumulatividade, foram feitos ajustes para exclusão das aquisições proporcionais a essas receitas. Esses ajustes foram feitos também na planilha anexa “Créditos da Importação”, a qual reproduz os créditos de importação informados pelo contribuinte em DACON e verificados por amostragem com demonstrativos do contribuinte.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720200/2012-49

- Apuração dos créditos a ressarcir e contribuições não recolhidas. As planilhas anexas “Apuração dos créditos a ressarcir e contribuições não recolhidas de 2007” e “Apuração dos créditos a ressarcir e contribuições não recolhidas de 2008” apuram, por tributo e por mês, os valores de créditos a ressarcir ou contribuições a pagar. Após explicar toda a metodologia aplicada nessas planilhas, concluiu-se pelo reconhecimento do direito de crédito a ressarcir em alguns períodos e pela existência de contribuições não recolhidas em outros períodos, os quais foram objeto dos lançamentos de ofício tratados no presente processo.

O sujeito passivo tomou ciência dos Autos de Infração em 05/04/2012 (fls. 3076 e 3090) e apresentou impugnação em 07/05/2012 (fls. 3131-3158), alegando, em síntese, o seguinte:

Preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Alega que os lançamentos devem ser cancelados devido à dificuldade para entedimento das acusações, pois o Termo de Verificação Fiscal que integra os Autos de Infração é muito confuso e de difícil, senão impossível, interpretação. Afirma que todas as conclusões da autoridade fiscal foram baseadas em presunções e que o Termo de Verificação não deixa evidente as exatas razões pelas quais determinados créditos ou critérios de apuração foram recusados.

Argumenta que em face do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, a exigência tributária deve ser realizada mediante a efetiva verificação da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo, sob pena de nulidade. Além disso, destaca que a doutrina é forte no sentido de que o lançamento deve respeitar uma lógica de investigação e deixar claro ao contribuinte quais foram os critérios utilizados pela fiscalização.

Decadência referente aos fatos geradores ocorridos antes de 05/04/2007 Alega que por serem tributos sujeito ao lançamento por homologação, o PIS e a COFINS sujeitam-se às determinações contidas no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Consequentemente, conclui que em relação ao fato gerador ocorrido em 31/03/2007, o Fisco teria até 31/03/2012 para efetuar o lançamento de ofício, e como isso não foi feito, houve homologação tácita do “lançamento” efetuado pelo contribuinte.

Afirma que não há que se falar em aplicação do prazo de dez anos previsto na Lei nº 8.212/91, pois tal dispositivo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08. Também não há que se falar em aplicação do art. 173 do Código Tributário Nacional, pois conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça, isso só ocorreria na hipótese de ausência de qualquer pagamento ou ainda, nas hipóteses de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Do direito a todos os créditos referentes aos fretes Afirma que apesar da ininteligibilidade dos Autos de Infração verifica-se pelo Termo de Verificação Fiscal que parte do lançamento decorreu da recusa de alguns créditos extemporâneos referentes a fretes, especialmente aqueles realizados entre estabelecimentos do próprio contribuinte. Alega que a empresa tem direito ao total do crédito pleiteado, pois pode se apropriar de todos os custos necessários à atividade da empresa, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo o qual dão direito a crédito os valores referentes aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Com base em doutrina e decisões do CARF, afirma que o conceito de insumos para o PIS e a COFINS não cumulativos deve ser buscado à luz dos conceitos do IRPJ, e não do IPI, de modo que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte geram créditos, inclusive os referentes ao transporte ocorrido entre estabelecimentos do próprio contribuinte e os referentes à remessa ou retorno de mercadoria para industrialização por encomenda.

Acrescenta que as filiais para as quais foram remetidas as mercadorias funcionam justamente como pontos de venda da empresa, restando assim evidente que o transporte em questão constitui parte da própria operação de venda, o que possibilita o

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720200/2012-49

creditamento nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. Nesse sentido, argumenta que se não houvesse essa etapa intermediária com os estabelecimentos filiais, os produtos e mercadorias vendidos teriam necessariamente que percorrer o mesmo trajeto ou rota até chegar ao ponto de tradição dos bens aos clientes, gerando praticamente os mesmos custos, cujo ônus cabe igualmente à impugnante – empresa vendedora.

Do direito aos créditos referentes aos “Fretes do Mês” Alega que pelas mesmas razões expostas no item anterior, não há como negar a tomada de créditos sobre os custos das transferências da matriz até as filiais, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

Além disso, contesta a recusa das despesas de frete superiores aos valores informados em DACION nos meses de junho e agosto de 2008. Salienta que a autoridade fiscal reconheceu que no referido período o contribuinte incorreu em despesas de fretes em operações de venda superiores às aproveitadas em DACION, mas tais despesas foram recusadas sob o argumento de que “não foram aproveitadas tempestivamente pelo contribuinte”.

Assevera que esse entendimento desconsidera a legislação em vigor, pois o parágrafo 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 é claro ao prever que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, de modo que o crédito não aproveitado em junho e agosto de 2008 não poderia ter sido recusado pela autoridade fiscal sob o argumento de intempestividade.

Do direito aos créditos referentes às despesas de materiais e serviços de manutenção Alega que as recusas de créditos apontadas pela fiscalização referem-se a materiais e serviços ligados diretamente à produção do estabelecimento fabril, os quais, pelas mesmas razões acima expendidas, devem ser considerados como passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS.

Aponta que, conforme afirmado pelo próprio Auditor-Fiscal, os aparelhos de ar condicionado integram o sistema automatizado e computadorizado das máquinas produtivas, sendo indispensáveis à sua operação, pois exigem temperatura baixa para seu correto funcionamento. Portanto, as despesas com manutenção desse ar condicionado geram créditos de PIS e COFINS.

Afirma que, da mesma forma, geram crédito as despesas com manutenção das empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica, as quais são diretamente ligadas ao processo produtivo, pois servem para o transporte de insumos e outros materiais para a linha de produção e para a retirada de produtos acabados após sua fabricação. Destaca que a autoridade fiscal confirmou esse fato, pois aceitou as despesas do aluguel de tais empilhadeiras e incoerentemente negou o aproveitamento dos créditos referentes às despesas com sua manutenção. Destaca também que o Auditor Fiscal mencionou em sua descrição a “aquisição de ativo fixo e materiais de manutenção de veículos”, mas na verdade se trata de despesas com manutenção das referidas empilhadeiras, o que pode ser facilmente constatado, já que “transformador” e “equipamentos de medição” não são peças integrantes de um veículo.

Pugna pela admissão dos créditos referentes às despesas com manutenção do sistema de limpeza da água, haja vista que, conforme verificado *in loco* pela autoridade fiscal, a empresa promove a limpeza da água utilizada no processo produtivo. Afirma que a água utilizada na produção sofre um processo de filtragem/limpeza em uma piscina/tanque e é reutilizada para resfriamento das máquinas e lavagem de materiais (zincagem de fios), seguindo então novamente para tratamento e depois para resfriamento das máquinas, e assim por diante. Conclui que a recusa desses créditos contraria não só a legislação tributária, mas também à política ambiental de sustentabilidade à qual a empresa busca se adequar por meio deste e outros procedimentos.

Afirma que também geram crédito as despesas com material de proteção individual dos operários (lentes, luvas, óculos, calçados de segurança, lona/roda/sapato, etc.), pois são exigências da legislação trabalhista e sindical e portanto necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. No mesmo sentido, as despesas com refeição/alimentação, assistência médica/saúde e transporte dos funcionários ligados

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720200/2012-49

diretamente à produção merecem ser consideradas válidas para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

Quanto às notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada (devolução de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda; retorno de conserto), alega que autoridade fiscal não se atentou ao fato de que os valores de que a empresa se creditou referem-se tão somente aos serviços indicados nas notas fiscais e não aos produtos que retornaram após a industrialização por encomenda ou ao maquinário devolvido após o conserto, sendo que as despesas com os serviços envolvidos em tais situações são passíveis de creditamento e não poderiam ter sido recusadas.

Alega que a autoridade fiscal equivocou-se também ao recusar os créditos relativos à manutenção de “instrumentos de medição”, pois trata-se de peças de reposição que compõem os painéis das próprias máquinas da unidade fabril, não havendo como negar que estejam diretamente relacionadas à produção da empresa.

Por fim, em relação aos créditos informados indevidamente nos meses de junho, julho e agosto de 2007 (relativos a compras de mercadorias com o fim específico de exportação), aduz que não houve qualquer prejuízo aos cofres públicos, uma vez que a empresa corrigiu tal equívoco no mês de outubro de 2007, excluindo da base de cálculo dos créditos a soma dos valores aproveitados indevidamente nos meses anteriores. Esclarece que o que houve foi uma postergação do pagamento, de modo que o máximo que poderia ser cobrado pelo Fisco seria a atualização monetária correspondente ao período entre os meses de referência (junho, julho e agosto) até o mês de regularização do problema (outubro).

Dos critérios para rateio dos custos e tratamento da cumulatividade afirma que a autoridade fiscal teceu uma série de considerações tentando a todo custo vincular a utilização de materiais de fabricação própria ou adquiridos para revenda à prestação de serviços, a fim de excluir a parcela proporcional dos créditos de insumos e custos de aquisição relativos a esses serviços do cálculo do PIS e da COFINS. Para elaborar os respectivos cálculos, a autoridade fiscal usou critérios genéricos, “catalogou” os contratos e buscou vinculá-los às Notas Fiscais de Serviço, tentando, por meio de diversas suposições, justificar a utilização do material como sendo material próprio.

Narra que, de acordo com o seu contrato social, a empresa exerce, dentre outras atividades, “a venda de seus produtos, revenda de mercadorias adquiridas de terceiros e prestação de serviços de soluções ambientais”, que na grande maioria se enquadra como empreitada e subempreitada de construção civil. Para tanto, a empresa criou um departamento de “Soluções Ambientais” que teve como princípio a apresentação de estudos, propostas e projetos de soluções aos problemas de engenharia apresentados por clientes. Afirma que em tais projetos de prestação de serviços não estaria incluído o fornecimento de materiais produzidos e revendidos pela própria empresa, haja vista os diversos problemas que essa circunstância geraria, a exemplo da impossibilidade de baixa de produtos em seu estoque, cujo sistema operacional não prevê a saída quando da utilização em prestação de serviços.

Assevera que para concretização de qualquer projeto de prestação de serviços é necessário que o cliente efetue paralelamente a compra dos produtos ou mercadorias que serão utilizados na obra (do próprio contribuinte ou de empresas concorrentes), restando apenas ser definido a quem caberia a responsabilidade pelo fornecimento dos demais produtos e serviços necessários, tais como cimento, areia, pedra britada e rachão, etc. Com essa metodologia de trabalho, fica claro que não existia qualquer vínculo de utilização dos materiais fabricados ou revendidos pelo contribuinte com os serviços prestados, sendo que os valores descritos nas notas fiscais de prestação de serviços para identificação da parcela da mão de obra e material aplicado refere-se aos outros materiais empregados e à locação de equipamentos de empresas terceiras.

Argumenta que, mesmo que houvesse algum acordo condicional entre a venda dos produtos e/ou mercadorias e a prestação dos serviços, de forma alguma implicaria a vinculação de exclusão dos custos relativos a esses produtos pela tributação no sistema

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720200/2012-49

“cumulativo” das receitas de prestação de serviços, uma vez que as receitas relativas às vendas dos produtos foram tributadas pela sistemática da “não cumulatividade”, não gerando qualquer benefício tributário, mas tão somente a adequação da metodologia de cálculo prevista na legislação. Assim, não resta dúvida sobre os corretos procedimentos adotados pelo contribuinte, ficando sem sentido a tentativa de vinculação das vendas de mercadorias e produtos aos serviços executados.

Afirma também que os cálculos apresentados pela fiscalização para justificar a exclusão de parte dos créditos que supostamente estariam sujeitos à cumulatividade foram superestimados, pois (i) considerou no cálculo da proporcionalidade o conceito de “receita bruta” como sendo toda e qualquer receita da empresa, independentemente de sua denominação ou contabilização, excluindo o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e (ii) considerou como base de exclusão todos os créditos tomados, independentemente de sua natureza ou aplicação.

Com relação ao primeiro item, esclarece que a impugnante baseou sua apuração na determinação da proporcionalidade no descrito na opção “Ajuda” das Fichas 07B e 17B do DACON, nas quais é determinado que o valor a ser declarado no campo “Receita” é a “receita bruta” e no campo “Base de Cálculo” o resultado da “receita bruta” com exclusão dos descontos pertinentes (IPI, descontos incondicionais, ICMS-ST, etc.). Desta forma, de acordo com os critérios estabelecidos pela própria Receita Federal do Brasil, não caberia a exclusão do IPI na determinação do valor da “receita bruta”.

No tocante ao segundo item, esclarece que, conforme determina o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a proporcionalidade do rateio deve ser aplicada aos créditos comuns às apurações pelas sistemáticas da cumulatividade e da não cumulatividade.

Em conformidade com esses ditames, a empresa excluiu da composição dos créditos passíveis de expurgo da parcela correspondente à receita submetida ao regime cumulativo os valores correspondentes aos Bens para revenda, Bens utilizados como insumos, Serviços utilizados como insumos, Despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda e Devoluções de vendas. Afirma que, para esclarecer esse ponto, foram apresentadas planilhas durante a fiscalização, as quais demonstram os reflexos gerados por esses desacordos, contudo nada disso foi aceito pela autoridade fiscal, que manteve seu entendimento totalmente dissociado das orientações da própria RFB, pois afirmou que “o rateio considera receitas tributadas e os custos associados a essas receitas” e que a receita bruta “não considera IPI nem as receitas tributadas a alíquota zero”.

Dos “créditos a descontar” e “apuração dos créditos a ressarcir e contribuições não recolhidas”

Afirma que em relação a esses tópicos do Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal mais uma vez se equivocou, pois tratou da inclusão da revenda de mercadorias para a Zona Franca de Manaus – ZFM (CFOP 6110) nas vendas tributadas, quando é certo que tal circunstância não havia sido mencionada nem no termo de intimação nem na resposta do contribuinte. Esclarece que na resposta ao Termo de Intimação 0014, o contribuinte declarou apenas que a quase totalidade dos valores se referia a receitas correspondentes à venda para empresas com fins específicos de exportação, as quais não seriam incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, conclui que não há lógica na conclusão do Auditor Fiscal de que “o contribuinte deu saída para fins de exportação com CFOP de saídas tributadas”, pois caso houvesse ocorrido tal fato seria dever da autoridade fiscal verificar a real origem da receita e sua respectiva tributação, não lhe cabendo tirar conclusões baseadas exclusivamente em suposições.

Observa que, embora não haja menção expressa no Termo de Verificação Fiscal, alguns valores não foram considerados na obtenção dos créditos ao final dos trabalhos de revisão, pois a autoridade fiscal não considerou os créditos relativos aos valores do custo de construção de instalações, tomados com base no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, cuja parcela 1/24, no valor de R\$ 553.650,92, foi registrada a partir de outubro de 2008, na Linha 10 – “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com Base no Valor de Aquisição)”.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720200/2012-49

Da mesma forma, aponta que a autoridade fiscal não considerou os valores compensados de retenção na fonte sobre o faturamento, escudados no art. 36 da Lei nº 10.833/2003, devidamente descritos e demonstrados nos DACON, o que gerou ainda maior variação entre os cálculos originais elaborados pelo contribuinte e aqueles que deram suporte aos Autos de Infração.

Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte solicitou que os Autos de Infração sejam declarados nulos ou sejam julgados improcedentes, com o consequente cancelamento dos créditos tributários deles decorrentes. Protestou pela prova de suas alegações por todos os meios em direito admitidos, inclusive com a juntada de novos documentos.

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão n. 06-66.662 da DRJ de Curitiba/PR, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento, conta-se o prazo de decadência a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (Código Tributário Nacional, art. 150, § 4º).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade ou cerceamento de defesa quando os fatos e os fundamentos legais estão descritos e indicados de forma clara no auto de infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (§§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 19311.720200/2012-49

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (§§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014; Nota Explicativa PGFN n.º 63/2018; e Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando alguns dos argumentos de sua manifestação de inconformidade, quais sejam: i) preterição do direito de defesa e contraditório, por ausência de clareza nas acusações do relatório fiscal; ii) direito ao crédito dos fretes relativos ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte; iii) possibilidade de apropriação extemporânea de créditos; iv) direito ao crédito de despesas com manutenção, tratando especificamente de iv.1) aparelhos de ar-condicionado; iv.2) notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada; iv.3) empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica; iv.4) material de proteção individual dos operários da fábrica; iv.5) despesas de alimentação/refeição, assistência médica e de saúde e transporte dos funcionários; iv.6) instrumentos de medição; v) valores referentes a receitas de venda para empresas com fins específicos de exportação, as quais não seriam incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS; vi) custo de construção de suas instalações; vii) valores compensados de retenção na fonte sobre faturamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Contudo, entendo que ainda não é possível resolver o mérito do processo, porque especificamente uma das discussões travada nos autos pende de esclarecimento.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.858 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720200/2012-49

Trata-se do ponto sobre a possibilidade de apropriação de crédito extemporâneo relativamente a contribuição ao PIS e a COFINS, tendo em vista a jurisprudência das turmas ordinárias de Julgamento do CARF no sentido de que os créditos das Contribuições podem ser apropriados afóra do mês de competência, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores (e.g. Acórdãos 3402-005.327, 3302-007.885 e 3201-006.152).

Pela análise do Termo de Verificação Fiscal, em fls 3003, podemos perceber que o único critério utilizado pra as glosas dos créditos em questão (referentes a fretes) foi o seu aproveitamento “intempestivo” no entender da Fiscalização. Vejamos:

Note-se que a diferença é calculada “até o limite declarado em DACON”, o que significa dizer que nos meses de junho/2008 e agosto/2008, em que o contribuinte incorreu em despesas de fretes em operações de venda superiores às aproveitadas, essas despesas não declaradas em DACON foram recusadas pela fiscalização porque não aproveitadas tempestivamente pelo próprio contribuinte.

O ponto foi combatido em sede de impugnação, porém o entendimento da DRJ foi no sentido de que não é possível relevar as formalidades para o aproveitamento dos créditos em questão.

De outro lado, no entendimento dessa relatora, é imperioso que reste demonstrado que os créditos perquiridos pela Contribuinte não foram utilizados em outros períodos. Haja vista que o presente processo é originário de auto de infração, no qual o ônus da prova a respeito das infrações levantada incumbe à Autoridade Pública; além de que até o presente momento a lide encontrava-se em “passo anterior” (necessidade de retificação de declarações), não pode a Contribuinte agora, em segunda instância de julgamento administrativo, ser prejudicada pela negativa do crédito pleiteado por ausência de prova a respeito de sua não utilização em outros períodos. Afinal, a falta de provas nunca foi o argumento levantado para a negativa do crédito em questão. Julgamento nesse sentido iria na contramão do artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72, por clara afronta ao contraditória e a ampla defesa.

Deve-se, isto sim, ser esclarecida a questão ao Colegiado para que, posteriormente, munido dessas informações, possa proferir uma decisão de mérito completa e satisfativa a respeito da controvérsia.

Por essas razões entendo, com fulcro o artigo 18 do Decreto 70.235/72, que o julgamento deve ser convertido em diligência, para que a Autoridade Fiscal de origem intime o Recorrente para fazer prova a respeito da não utilização dos créditos extemporaneamente pleiteados em outros períodos de apuração. Feito isso, deve a autoridade fiscal manifestar-se em parecer conclusivo a respeito do ponto.

Antes do retorno dos autos para julgamento do Colegiado, intime-se a Recorrente a respeito do parecer conclusivo para que, se for do seu interesse, apresente manifestação no prazo de 30 dias.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz