



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720382/2019-20
ACÓRDÃO	3402-012.339 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AVON INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2015

PER/DCOMP. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA.
ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório. Incidência do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto e Infração e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o v. Acórdão nº 14-102.577, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou procedeu em parte a impugnação, mantendo o crédito tributário constituído, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência e devidamente comprovados.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera créditos da não-cumulatividade a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive aqueles sujeitos à alíquota zero.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

A partir de 2015, os créditos da não-cumulatividade referentes a períodos anteriores ao analisado somente podem ser aproveitados se devidamente apurados e informados na EFD-Contribuições do período de aquisição do bem ou serviço, com sua retificação dentro do prazo prescricional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2015

EMENTAS. COFINS. CONEXÃO.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas ementas utilizadas para o lançamento da Cofins, pois ambos possuem o mesmo objeto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2015

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte**Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:**

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, nos períodos de março, maio a setembro e dezembro de 2015, com crédito tributário total, até a data do lançamento, no valor de R\$ 6.429.564,07, conforme autos de infração de fls. 2234/2245.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 1878/1885, foram glosados os seguintes ajustes de créditos da não-cumulatividade registrados na escrituração da contribuinte:

“R\$ 2.196,44, R\$ 1.696,88 e R\$ 14,81, para o PIS e R\$ 10.093,17, R\$7.722,13 e R\$ 64,37, para a COFINS, para os meses de maio, julho e setembro respectivamente, uma vez que o contribuinte nada apresentou em relação a esses valores.

R\$ 11.425,63, R\$ 1.709,32, em relação ao PIS, e R\$ 53.492,73 e R\$8.080,80, em relação à COFINS, para os períodos de março e julho de 2015 respectivamente.

Tais valores corresponderiam a créditos sobre devoluções de mercadorias, as quais teriam sido registradas em seu sistema fiscal sem o aproveitamento desses créditos. Intimado a apresentar as referidas notas fiscais de devolução e a comprovar que esses créditos não foram aproveitados nos campos próprios de sua EFD Contribuições, a empresa em resposta de 15/05/19, informou que na verdade, esses créditos foram informados no campo próprio, mas que os mesmos haviam sido estornados conforme comprovariam as telas do SPED Contribuições que anexou (Documentos Comprobatórios – Outros – Telas – SPED).

Ocorre que as referidas telas não comprovam o alegado, primeiro porque nada apresentam em relação a julho/2015 e em segundo porque os valores assinalados, em relação a março/2015 não coincidem com os questionados por esta fiscalização.”

Foram glosados também ajustes referentes a duas notas fiscais relativas à aquisição de serviços de industrialização por encomenda que teriam sido registradas sem os créditos correspondentes.

A glosa foi motivada pelo fato de que, nessas notas, não foram apurados quaisquer valores de PIS e Cofins, pois teriam sido emitidas apenas para fins de complementaridade de valor e continham o código CST 06, indicando tratarem-se de “operações tributáveis a alíquota zero”.

O Fisco ainda apurou que alguns créditos, que deixaram de ser aproveitados tempestivamente, o foram no período fiscalizado pelo fato de só terem sido identificados posteriormente, entre eles aqueles referentes ao uso da água no processo produtivo.

A fiscalização, por considerar que os créditos extemporâneos devem ser escriturados no próprio período aquisitivo, por meio de retificação da Escrituração

Fiscal Digital (EFD), e aproveitados em períodos posteriores mediante transferência de eventual saldo de créditos decorrentes da retificação, glosou tais créditos.

Cientificada dos autos de infração, a interessada apresentou impugnação, às fls. 2257/2286, alegando, preliminarmente, que o lançamento seria nulo em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para validar a constituição do crédito tributário.

Alega, em resumo, que atendeu a todas as intimações, apresentando vasta documentação fiscal e contábil demonstrando o aproveitamento dos créditos, mas a autoridade fiscal analisou os documentos de forma equivocada, tirando suas conclusões sem dar à impugnante a oportunidade de se manifestar e esclarecer alguns pontos antes de realizar o lançamento.

Argui que a fiscalização não buscou a verdade material durante o procedimento para reconhecer os créditos e que a postura de apresentar as glosas sem justificá-las adequadamente contraria a vinculação da atividade administrativa, uma vez que ao administrador tributário não compete o poder discricionário, além de prejudicar o contribuinte de boa-fé, como é o seu caso.

Assim, por não ter a fiscalização buscado a verdade material, tampouco apresentado a motivação das glosas, o presente lançamento deve ser cancelado.

Quanto ao mérito, inicia dissertando sobre o conceito de insumo em função da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática do recurso repetitivo.

Nesse sentido, expõe, em síntese, que o Tribunal declarou inconstitucionais as Instruções Normativas (IN) RFB nºs 247/2002 e 404/2004, que restringiam o conceito de insumo, determinando que este deve ser determinado em função da relevância e essencialidade do bem ou serviço utilizado como insumo.

E prossegue:

“Na esteira desse pacífico entendimento, destaca a Impugnante a insubsistência das glosas dos créditos de PIS e Cofins apurados com a prestação de serviço de industrialização tomado pela Impugnante, os quais, por óbvio, são essenciais e relevantes às atividades operacionais desenvolvidas, devendo ser apropriados nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.”

Quanto às glosas referentes às notas fiscais relativas à aquisição de serviços de industrialização, alega que tais notas contêm um mero erro de CST indicado, tendo sido emitidas para cobrança dos serviços realizados à impugnante, consoante o CFOP 5124, industrialização efetuada por outra empresa.

Assim, seria uma prestação de serviço relevante e essencial, reconhecida pela fiscalização, que, por lapso, teve as notas fiscais emitidas com erro de CST, uma vez que a prestação de serviço jamais se sujeitaria à alíquota zero do PIS e Cofins.

Argumenta ainda que na sistemática de apuração dos créditos no regime não cumulativo utiliza-se o método subtrativo indireto, onde aplicam-se as alíquotas do PIS (1,65%) e da Cofins (7,6%) sobre os custos e despesas decorrentes da aquisição de insumos e outras despesas permitidas, não levando em consideração o valor que incidiu efetivamente a título dessas contribuições nas etapas anteriores, ou seja, não houve por parte do legislador qualquer tentativa de atrelar a determinação dos créditos ao valor dos débitos.

Em relação às glosas dos créditos do mês de março/2015, alega que os ajustes referem-se a dois estornos no mesmo mês, conforme planilha de telas da Escrituração Fiscal Digital (EFD) que reproduz e documentos que anexa.

Para as glosas referentes a julho/2015, cujos ajustes de créditos não teriam sido comprovados, argui que se referem a ajustes decorrentes de devolução de mercadorias (CFOP 1410) e serviços de industrialização efetuada por terceiros (CFOP 1124), conforme telas da EFD que reproduz e documentação anexada.

No tocante aos créditos extemporâneos, argumenta, em resumo, que a legislação de regência não determina que o preenchimento de deveres instrumentais seja determinante para a verificação dos fatos jurídicos e do quantum debeat e que o “Guia Prático da EFD-Contribuições” não pode ser utilizado para inviabilizar a apropriação dos créditos devidamente apurados.

Expõe que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem assim os normativos sobre o assunto, não trazem qualquer óbice ao aproveitamento de créditos extemporâneos em relação às obrigações acessórias, tampouco estabelecem vedação a sua apuração, desde que respeitado o prazo decadencial, conforme julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que menciona.

O mesmo acontece em relação aos créditos relativos à água, pois resta clara a essencialidade deste insumo no processo industrial desenvolvido pela autuada.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 27/12/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 2351), apresentando o Recurso Voluntário em 27/01/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 2353), com pedido de reforma do acórdão recorrido e cancelamento dos lançamentos fiscais, o que fez com os mesmos argumentos da peça de impugnação.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

Preliminarmente, a Recorrente alega superficialidade do trabalho fiscal e pede a nulidade do auto de infração, em resumo, por falta de fundamentação adequada e motivada, o que fere o princípio da verdade material.

A alegação de nulidade deve ser rejeitada, uma vez que não há que se falar em ausência de motivação. O contraditório e o devido processo legal foram garantidos, sendo que a apresentação da impugnação instaurou o contraditório, permitindo que a Contribuinte exercesse amplamente o direito de defesa.

Antes da lavratura dos autos de infração, não havia litígio formal, e o procedimento fiscal é conduzido de ofício pelo Fisco. Com a lavratura dos autos de infração, a contribuinte passou a ter a oportunidade de apresentar sua impugnação, fazer alegações e fornecer as provas que considerasse necessárias.

Ademais, entendo que não há o enquadramento nos casos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, que assim estabelecem:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Por tais razões, afasto a preliminar invocada em defesa.

3. Mérito

Versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado no valor de R\$ 6.429.564,07, por conclusão de falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep nos períodos de março, maio a setembro e dezembro de 2015.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1878/1885), foram glosados os seguintes ajustes de créditos da não-cumulatividade registrados na escrituração da contribuinte no período de maio, julho e setembro de 2015:

- **PIS:** R\$ 2.196,44, R\$ 1.696,88 e R\$ 14,81
- **COFINS:** R\$ 10.093,17, R\$ 7.722,13 e R\$ 64,37

A glosa foi aplicada porque a contribuinte não apresentou documentos comprobatórios para esses valores.

Esses valores correspondem a créditos sobre devoluções de mercadorias que teriam sido registrados sem o devido aproveitamento desses créditos. A empresa foi intimada a apresentar as notas fiscais de devolução e comprovar que esses créditos não foram aproveitados na EFD Contribuições.

Em resposta, a empresa alegou que os créditos foram informados corretamente, mas foram estornados, como evidenciado pelas telas do SPED Contribuições anexadas. No entanto, essas telas não comprovaram a alegação, principalmente porque não apresentam informações sobre julho/2015 e porque os valores relativos a março/2015 não coincidem com aqueles questionados pela Fiscalização.

A contribuinte argumenta que:

- (i) O conceito de insumo, conforme ampliado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, deve ser aplicado ao presente caso;
- (ii) A Receita Federal do Brasil (RFB) passou a adotar o conceito ampliado em consonância com o entendimento daquele julgamento. No entanto, as glosas aplicadas não se basearam em uma interpretação diferente do conceito de insumo, mas sim em créditos não comprovados ou apresentados fora do prazo;

- (iii) Na sistemática da não-cumulatividade, não há relação direta entre os valores dos tributos pagos nas etapas anteriores e a apuração dos créditos, bastando aplicar as alíquotas das contribuições sobre as aquisições de bens e serviços geradores de créditos.

Quanto às glosas referentes às notas fiscais de serviços de industrialização, a contribuinte alega erro no Código de Situação Tributária (CST) indicado e afirma que as contribuições foram efetivamente cobradas.

No entanto, conforme observado pela Fiscalização, as notas fiscais anexadas ao processo (fls. 1887/2233) indicam "Operação Tributável (alíquota zero)" nos campos de PIS e Cofins. Nas cópias das mesmas notas fiscais apresentadas na impugnação (fls. 2271/2272), os campos para preenchimento dos valores de PIS e Cofins também estão zerados. Além disso, a contribuinte não apresentou provas de que essas operações foram efetivamente tributadas com PIS e Cofins.

Diante da ausência de documentos que demonstrassem as alegações da Contribuinte, o que poderia ser sanado inclusive em fase recursal, entendo que não restou comprovado o direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Observo ainda que este Colegiado sempre busca pela aplicação da verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática. Todavia, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, destaco o **Acórdão nº 9303-007.218**, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais¹.

Por tais razões, está correta a decisão de primeira instância.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, negar provimento ao recurso.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

¹ EMENTA:

ASSUNTO: **CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

ACÓRDÃO 3402-012.339 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10314.720382/2019-20

DOCUMENTO VALIDADO