



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720839/2019-04
RESOLUÇÃO	3101-000.431 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A.

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 para que analise os créditos extemporâneos e a aquisição de bens e serviços importados para manutenção de máquinas e equipamentos nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionisio Carvallhedo Barbosa, Laura Baptista Borges, Rafael Luiz Bueno da Cunha (suplente convocado(a)), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego.

RELATÓRIO

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado pelo Juízo *a quo* no acórdão recorrido:

Trata-se de impugnação a lançamentos de créditos tributários, formalizados por meio de Autos de Infração referentes a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS - fls. 5729 – e-fls. 922), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS - fls. 5771 – e-fls. 964), de incidência não cumulativa, e a multa administrativa (fls. 5813 – e-fls. 1005), nos valores seguintes (e-fls. 1015):

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10314-720.839/2019-04	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 102.391.059,41
10314-720.839/2019-04	Auto de Infração	COFINS	R\$ 466.652.447,97
10314-720.839/2019-04	Auto de Infração	MULDI	R\$ 17.461.051,05
Total do Crédito Tributário			R\$ 586.504.558,43

As exigências decorrem da constatação de:

- (i) falta de informação em DCTF de valores apurados na escrituração para períodos entre janeiro a dezembro de 2015;
- (ii) créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições em períodos entre janeiro de 2015 e dezembro de 2017 e
- (iii) apresentação de EFD-Contribuições com Informações inexatas, incompletas ou omitidas.

As duas primeiras infrações ensejaram exigência de valores principais PIS e COFINS, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 12/2019, e a terceira acarretou exigência de multa administrativa.

As infrações foram descritas nos Autos como segue (fls. 5730 – e-fls. 923):

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo. Durante os trabalhos de auditoria fiscal nas apurações relativas às contribuições sociais (PIS e COFINS), verificou-se que o sujeito passivo não informou em DCTF os mesmos valores que apurou como devidos nos EFD-Contribuições dos meses discriminados a seguir. Os valores não confessados em DCTF estão sendo objeto do presente lançamento de ofício.

....

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2015:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

Conforme constou do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, o sujeito passivo descontou créditos das contribuições sociais (PIS e COFINS) que incluiu indevidamente nos registros 1100 e 1500 dos EFD-Contribuições relativos aos meses discriminados abaixo. Além de não observar as orientações da Receita Federal quando ao modo de se apropriar de créditos extemporâneos, a origem dos créditos também não tem base legal ou suporte em documentos que permitam confirmar sua existência.

Foram apropriados créditos relativos a aquisições de “embalagens” de bebidas adquiridas ao amparo do regime especial previsto no art. 58-J da Lei nº 10.833/2003 em desacordo com expressa disposição de lei – que permitiu esse procedimento apenas no mês de aquisição do insumo – e também ao arrepio da interpretação contida no Decreto nº 7.455/2011 – art. 36-A –, que regulamentou o regime especial.

Ainda foram apropriados créditos sobre “frete” de transporte feito entre estabelecimentos do sujeito passivo, não se comprovando tratar-se de produto em processo de fabricação e também frete na entrada. Há ainda créditos de “insumos” que não se caracterizam como tal, seja porque o bem adquirido deveria ser imobilizado e os créditos deveriam ser apropriados sobre os encargos de depreciação ou porque as aquisições não estão relacionadas às atividades de produção, industrialização ou prestação de serviços.

Também há créditos com origem em aquisição de “máquinas e equipamentos” (parcela única) cujos bens não estão relacionados à produção, mas sim a atividade comercial; créditos sobre “locações”, cujos bens alugados são veículos cuja utilização não se comprovou estar relacionada à produção ou prestação de serviços; créditos sobre “edificações e benfeitorias” – calculados sobre encargos de depreciação - cujos documentos apresentados não estão coincidentes em valores e cujo critério de para consideração do termo inicial da contagem de prazo da depreciação não foram apresentados; créditos sobre importações (item de

embalagem para transporte, bens que deveriam ser imobilizados ou diferença de crédito de período anterior a 2012, quando as informações prestadas ao fisco eram consolidadas nos DACON, não sendo possível saber sua composição sem que o contribuinte apresente memórias de cálculo); e créditos de incorporação cujos saldo não constam como transferidos nos EFD-Contribuições das incorporadas.

Todos os créditos glosados estão detalhados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal e no Anexo, que fazem parte do presente auto de infração. Os valores glosados também podem ser identificados nos registros 1100 e 1500 dos períodos arrolados a seguir.

....

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 30/04/2015:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91;

art. 5º da Lei nº 10.833/03 arts. 51, 53 e 58-J, da Lei nº 10.833/2003 com redação da Lei nº 11.727, de 2008 art. 58-J, parágrafo 15, da Lei nº 10.833/2003, com redação da Lei nº 11.945/2009

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

art. 5º do Decreto nº 7.455/2011, que inclui o art. 36-A no Decreto nº 6.707/2008

Fatos geradores ocorridos entre 01/05/2015 e 31/12/2017:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 5º da Lei nº 10.833/03

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

art. 5º do Decreto nº 7.455/2011, que inclui o art. 36-A no Decreto nº 6.707/2008

A mesma descrição consta do Auto de PIS (fls. 5771 e-fls. 964) com os seguintes enquadramentos:

- para a primeira infração acima descrita (não declaração em DCTF de valores escriturados, fls. 5774)

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2015:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

- para a infração por créditos indevidos: (fls. 5772/5774 – e-fls. 965/967)

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 30/04/2015:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

arts. 51, 53 e 58-J, da Lei nº 10.833/2003 com redação da Lei nº 11.727, de 2008 art. 58-J, parágrafo 15, da Lei nº 10.833/2003, com redação da Lei nº 11.945/2009

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

art. 5º do Decreto nº 7.455/2011, que inclui o art. 36-A no Decreto nº 6.707/2008

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2015 e 31/12/2017:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02 Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

art. 5º do Decreto nº 7.455/2011, que inclui o art. 36-A no Decreto nº 6.707/2008

Ainda, a descrição da infração que ensejou a multa administrativa (fls. 5813 - e-fls.1006):

EFD-CONTRIBUIÇÕES

INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS

O sujeito passivo elaborou sua escrituração fiscal, consubstanciada nos registros dos EFD-Contribuições (IN RFB nº 1.252/2012 e art. 16 da Lei nº 9.779/99) arrolados a seguir, contendo INFORMAÇÕES INEXATAS, na medida em que incluiu créditos de PIS e de COFINS relativos ao regime da não-cumulatividade - sem que tivesse discriminado os documentos que lhes deram origem - nos registros 1100 e 1500, fazendo crer que os valores informados na escrituração teriam sido transportados de períodos anteriores (aspecto que se constatou não ser verdadeiro ao examinar os períodos anteriores até aquele que seria a origem do crédito). Os períodos nos quais foram prestadas as informações inexatas foram: 01/2015; 04/2015; 05/2015; 07/2015; 08/2015; 09/2015; 01/2016; 06/2016; 07/2016; 08/2016; 11/2016; 12/2016; 01/2017; 02/2017; 03/2017; 04/2017; 05/2017; 06/2017; 07/2017; 08/2017; 09/2017; 10/2017; 11/2017; e 12/2017. A descrição dos fatos consta, de forma detalhada, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que é parte integrante desse lançamento, e a apuração das bases de cálculo está detalhada no Anexo ao citado Termo.

...

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 03/08/2015 e 20/04/2017:

art. 106, Inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/1966

Art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18.

Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Fatos geradores ocorridos entre 27/12/2018 e 27/12/2018:

art. 106, Inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/1966

Art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18.

As irregularidades motivadoras dos lançamentos foram consubstanciadas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 5693/5727 – e-fls. 886/920 – parte 2, em que a Fiscalização, de forma detalhada, descreve a ação fiscal (itens 2 a 16), relacionando termos de intimação, pedidos de prorrogação e respostas, quando apresentados, e, na sequência, reporta-se às infrações à legislação tributária, dividindo-as em três tópicos:

I - Inobservância da forma de aproveitamento de créditos extemporâneos (itens 17 a 29), em que identifica e justifica a necessidade de retificação de EFD-Contribuições, aborda a especificidade da regra relativa a embalagem para bebida, de apropriação do correspondente crédito no mesmo mês em que foram registrados os documentos de aquisição (art. 58-J, parágrafo 15, da Lei nº 10.833/2003, com redação da Lei nº 11.945/2009), consigna a ausência de detalhamento das operações com a descrição dos documentos que lhes deram origem e registra a necessidade de comprovação pela Contribuinte de que considerou os efeitos dos ajustes de créditos sobre a apuração do IRPJ e CSLL, aspecto objeto de intimação não atendida;

17. O art. 33 da Lei nº 8.212/1991 atribuiu competência para Secretaria da Receita Federal do Brasil para administrar as contribuições previdenciárias das empresas incidentes sobre a receita bruta, dentre as quais estão o PIS (instituído pela Lei nº 10.637/2002) e a COFINS (instituída pela Lei nº 10.833/2003). Dentre as obrigações da Secretaria está a de controlar os créditos admitidos no regime da não cumulatividade. Nesse sentido, por força do que prescreve o art. 16 da Lei nº 9.779/1999, o Secretário da Receita Federal editou e fez publicar a Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, que criou a obrigação acessória chamada SPED-EFDContribuições, dizendo, dentre outros aspectos, sobre a forma de apresentação das informações de interesse da Administração Tributária.

18. Sendo certo que o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS no regime não cumulativo está previsto em lei, a forma como esses créditos são escriturados para se apurar o tributo devido é de interesse da Administração Tributária. Esse aspecto se materializa, por exemplo, sobre como escriturar créditos oriundos de operações regularmente contabilizadas que não foram aproveitados na apuração das contribuições do mesmo período do registro do custo ou despesa, os chamados “créditos extemporâneos”.

19. A presente ação fiscal está particularmente relacionada a esse controle que deve ser exercido pela Receita Federal sobre os créditos extemporâneos e seu aproveitamento, portanto, não se trata de limitar o

direito ao crédito, mas sim admiti-lo desde que observadas as condições previstas no ordenamento. Se o legislador, de um lado, reconheceu direito de aproveitamento de créditos para a apuração do tributo devido pelo sujeito passivo, de outro, lhe impôs condições para que esses créditos pudessem ser aproveitados, conferindo à Administração Tributária o poder de dizer a forma como as informações sobre a apuração e aproveitamento do crédito devem ser prestadas.

20. A redação original da IN RF13 1.252/2012, que, como dito, criou o EFDContribuições, permitia que o contribuinte somente poderia apresentar arquivos retificadores até o último dia do ano calendário seguinte ao mês a que referia a escrituração (art. 11, parágrafo 1*). Por esse motivo, vislumbrou-se a necessidade de facultar ao declarante a possibilidade de aproveitar créditos que sobre os quais o contribuinte tivesse direito, mas cuja operação de origem estivesse fora desse lapso temporal de, no máximo, 23 meses. Por esse motivo, o leiaute previsto pelo Manual do EFDContribuições, aprovado pelo ADE COFIS n* 20/2012 (por força do que consta do 12 da indigitada Instrução Normativa) previu que os créditos extemporâneos pudessem ser escriturados nos registros 1100 (PIS) e 1500 (COFINS) e seu detalhamento deveria constar dos registros 1101 (PIS) e 1501 (COFINS), conforme orientações contidas no Guia Prático da EFD Contribuições até a versão 1.12.

21. Ocorre que a IN RF13 n* 1.252/2012 teve seu art. 11, parágrafo 1*, modificado pela IN RF13 n* 1.387/2013, quando a retificação dos EFD-Contribuições passou a ser possível no prazo de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração. Comisso, visando melhor controle do direito creditório, a Receita Federal não mais permitiu que os créditos extemporâneos pudessem ser informados em período distinto daquele no qual foi escriturada a despesa ou custo que lhe deu origem.

22. Foi nesse sentido que se publicou a versão 1.13, seção 9, do Guia Prático do EFD Contribuições, cujas partes que interessam nesse caso foram transcritas no Termo Genérico 001 com a finalidade de questionar o sujeito passivo o motivo pelo qual ele observou as orientações da Administração Tributária. Por oportuno, as transcreverei novamente:

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 RF13 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).

23. Para dirimir qualquer dúvida, o mesmo Guia Prático ainda orienta assim:

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFDContribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser induído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, DE FORMA QUE EVENTUAL DOCUMENTO OU OPERAÇÃO QUE NÃO TENHA SIDO DEVIDAMENTE ESCRITURADO EM

QUALQUER ESCRITURAÇÃO DOS ANOS DE 2011, 2012 OU 2013, PODEM AGORA SER REGULARIZADOS, MEDIANTE A RETIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO ORIGINAL CORRESPONDENTE, NOS BLOCOS A, C, DE F. (texto das principais modificações constante da versão 1.29)

24. Portanto, a retificação dos EFD-Contribuições para inclusão de créditos extemporâneos nos períodos de suas competências não se trata de uma faculdade concedida ao contribuinte, como alegado pela empresa em resposta apresentada ao Termo Genérico 001. Existe, sim, obrigatoriedade de se induir os “créditos extemporâneos” nos períodos a que se referem, pois essa foi a forma escolhida pela Administração Tributária para se prestar informações sobre a origem dos créditos de PIS e de COFINS apropriados pelos contribuintes. Nesse caso, a regra estabelecida pela Receita Federal para o cumprimento da obrigação acessória é ainda mais relevante, pois, no caso particular das embalagens de bebidas – que é parte expressiva dos créditos (mais de 90%) – a própria norma que instituiu o regime especial dos fabricantes desses produtos deixou claro que os créditos sobre aqueles insumos devem ser apropriados no mesmo mês em foram registrados os documentos de aquisição (art. 58-J, parágrafo 15, da Lei n* 10.833/2003, com redação da Lei n* 11.945/2009).

25. No caso sob exame, o sujeito passivo incluiu nos registros 1100 e 1500 dos EFDContribuições relativo aos períodos de janeiro, abril, maio, julho, julho, agosto e setembro de 2015; janeiro, junho, julho, novembro e dezembro de 2016 e de janeiro a dezembro de 2017 créditos cuja origem são operações cuja competência não estão nos mesmos períodos. Além disso, esses registros não tiveram suas operações detalhadas com a descrição dos documentos que lhes deram origem, tendo sido necessária a execução da presente ação para que se esclarecesse aspecto em relação ao qual o sujeito passivo estava obrigado a apresentar informações por meio de obrigação acessória.

26. Por todo exposto, a simples inclusão dos créditos extemporâneos nos registros 1100 e 1500, sem lastro em informações sobre as operações que lhes deu origem, bastaria para o indeferimento liminar do direito creditório, na medida em que há notório prejuízo para o controle dos créditos de PIS e de COFINS. Além disso, a inclusão desses créditos implica em erro no preenchimento dos EFD-Contribuições, uma vez que não foram observadas as regras fixadas pela Administração Tributária para a elaboração dos SPED (ADE COFIS n* 82/2018).

27. Também é relevante notar que os créditos de PIS e de COFINS que o sujeito passivo pretende se apropriar fizeram parte do custo/despesa da atividade da empresa e sua reversão implica na redução do custos e aumento do resultado nos períodos em que foram contabilizados. Desse modo, além de ajustar os créditos que pleiteia, o sujeito passivo deve

comprovar que esse procedimento teve seu reflexo na apuração do IRPJ e da CSLL mediante ajuste do lucro real e apuração e pagamento dos tributos postergados. Esse aspecto foi objeto de intimação que não foi atendida pela Fiscalizada, portanto, não se demonstrou os efeitos desses ajustes de créditos sobre a apuração do IRPJ e da CSLL.

Expõe, no item 28, que, além de motivo suficiente para a glosa dos valores incluídos incorretamente nos registros 1100 e 1500 dos EFD-Contribuições pela inobservância de regra instituída pela Administração Tributária para controle do crédito tributário, a improcedência dos créditos também foi constatada pelo exame dos valores e documentos de suporte, seja em face da legislação, seja pela insuficiência de elementos que comprovem se tratar de operação com direito a crédito de PIS e de COFINS no regime da não cumulatividade, como analisa na sequência.

II – Glosa de Créditos Lançados nos Registros 1100 e 1500 dos EFD-Contribuições (itens 30 e 31),

30. Os valores informados nos registros 1100 e 1500 dos EFD Contribuições relativo aos períodos de janeiro, abril, maio, julho, agosto e setembro de 2015; janeiro, junho, julho, novembro e dezembro de 2016 e de janeiro a dezembro de 2017 foram detalhados pelo sujeito passivo em diversas memórias. Esses documentos foram apresentados (em sua maior parte) mais de uma vez, sendo considerados nas análises apenas aqueles apresentados por último.

31. A memória de cálculos que consolida os créditos de PIS e de COFINS (Doc_Comprobatorios 01) os apresenta tal qual os EFD-Contribuições, ou seja, há uma coluna para os créditos incluídos no período, uma coluna para os créditos disponíveis e uma coluna para os saldos a serem transferidos para os períodos seguintes. Observou-se que, em diversos períodos, os créditos extemporâneos incluídos num determinado mês não foram integralmente aproveitados nele, sendo transferidos para os meses subsequentes por transferência de saldo. O sujeito passivo, para demonstrar a origem do seu suposto direito creditório apresentou diversas outras memórias de cálculos compondo os valores que foram apropriados em cada período. Desse modo, é relevante notar que a glosa de créditos de um período poderá implicar na alteração dos saldos que foram transferidos para períodos seguintes, o que deve ser observado pelo sujeito passivo nos períodos posteriores a dez/2017, posto que será lançada infração relativa à glosa de créditos.

Aborda individualizadamente as glosas, iniciando por aquelas relativas a Embalagens (itens 32 a 44):

32. A Lei n* 10.833/2003, com redação alterada pela Lei n* 10.865/2004, em seu art. 49, criou forma de substituição tributária para os produtos classificados nas posições 22.01; 22.02 e 22.03 e 21.06.90.10 EX 02,

estabelecendo alíquotas de PIS (2,5%) e de COFINS (11,9%) sobre a receita bruta dos importadores e fabricantes e reduzindo a zero as alíquotas dessas contribuições nas demais fases de comercialização dos produtos (art. 50).

33. Entretanto, com a edição da Lei n* 11.727/2008, a Lei n* 10.833/2003 foi alterada para criar regime especial cuja regra geral constou do art. 58-J. Nesse sentido, a norma facultou ao sujeito passivo a opção pela forma de tributação por unidade de medida. O referido regime especial seria para produtores e exportadores dos produtos classificados nas seguintes NCM: 21.06.90.10 – EX 02 (preparações compostas, não alcoólicas – extratos concentrados ou sabores concentrados - para elaboração de bebidas da posição 22.02 com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte de concentrado); 22.01 (águas, induídas as minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes nem aromatizadas; gelo e neve); 22.02 (águas, induídas as minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de fruta ou de produtos hortícolas da posição 20.09 – sucos ... não fermentados, sem álcool...), exceto EX 01 (bebidas alimentares a base de soja, leite ou cacau) e EX 02 (néctares de fruta); e 22.03 (cerveja de malte).

34. O art. 58-J estabeleceu que a tributação seria feita por valor base, que deveria ser expresso em reais ou em reais por litro do produto. O parágrafo 15 do mesmo artigo conferiu direito de apropriação de créditos de PIS e de COFINS estabelecidos nos incisos I a III do art. 51 “REFERENTE ÀS EMBALAGENS QUE ADQUIRIR NO PERÍODO DE APURAÇÃO EM QUE REGISTRAR O DOCUMENTO FISCAL DE AQUISIÇÃO”.

35. O art. 51 (cujo caput foi alterado com redação dada pela Lei n* 11.727/2008) estabeleceu, em seus incisos (cuja redação é original da Lei n* 10.833/2003), os valores arrolados abaixo como alíquotas específicas de PIS e de COFINS. O art. 53 da Lei n* 10.833/2003, contudo, salvaguardou o direito do Poder Executivo de estabelecer coeficientes para aumentar ou reduzir as alíquotas específicas previstas nos artigos 51.

35.1. Lata de alumínio

a) Água e refrigerantes da posição 22.02: PIS - R\$ 0,0170 por litro e COFINS - R\$ 0,0784 por litro;

b) Cervejas da 22.03: PIS - R\$ 0,0294 por litro e COFINS - R\$ 0,1360 por litro

35.2. Embalagem PET e pré-formas para água (22.01) e refrigerantes da posição 22.02

a) Produto da posição 3923.30.00: PIS - R\$ 0,0170 por litro de capacidade nominal e COFINS - R\$ 0,0784 por litro de capacidade nominal;

b) Pré-forma EX 01: até 30g: PIS - R\$ 0,0102 por unidade e COFINS - R\$ 0,0470 por unidade; acima de 30g: PIS - R\$ 0,0255 por unidade e COFINS - R\$ 0,1176 por unidade; acima de 42g: PIS - R\$ 0,0425 por unidade e COFINS - R\$ 0,1960 por unidade

35.3. Embalagem vidro retornável e não retornável (7010.90.21) para refrigerantes ou cervejas

a) Não retornável: PIS - R\$ 0,0294/litro e COFINS - R\$ 0,1360/litro

b) Retornável: PIS - R\$ 0,294/litro e COFINS - R\$ 1,360/litro

36. No uso de sua competência, o Poder Executivo editou Decreto n° 5.062, de abril de 2004, reduzindo as alíquotas específicas dos artigos 51 e 52 da Lei n° 10.833/2003 em 45%.

Em 2007, houve nova alteração pela publicação do Decreto n° 6.073/2007, que reduziu em 56% as pré-formas classificadas no capítulo 3923.30.00. Enfim, o Decreto n° 7.455, de março de 2011, alterou o coeficiente de redução das alíquotas específicas em 87%, ficando ressalvado que as latas para produtos da posição 22.02, classificadas nas posições 7612.90.19 e 7310.21.10, teriam redução de 32,6%; as mesmas latas para produtos da posição 22.03 tiveram redução de 61,1%; e as embalagens de vidro retornável classificadas na posição 7010.90.21 tiveram redução de 95,8%.

37. Desse modo, o próprio Decreto apresentou os valores das novas alíquotas específicas, com vigência desde 25/03/2011, conforme a seguir:

37.1. Latas de alumínio ou de aço, para produtos das posições 22.02 e 22.03 – PIS: R\$ 0,0114/litro; e COFINS: R\$ 0,0529/litro;

37.2. Embalagem para água, refrigerante e cerveja: garrafas e garrafões da posição 3923.30.00 – PIS: R\$ 0,0022/litro; e COFINS: R\$ 0,0102/litro; e pré-formas do EX 01 da mesma posição conforme a gramatura: (a) até 30 g – PIS: R\$ 0,0013/unid e COFINS: R\$ 0,0061/unid; (b) até 42 g – PIS: R\$ 0,0033/unid; e COFINS: R\$ 0,0153/unid; e (c) acima de 42 g – PIS: R\$ 0,0055/unid; e COFINS: 0,0255/unid;

37.3. Embalagens de vidro não retornáveis classificadas na posição 7010.90.21 tiveram o PIS reduzido a R\$ 0,0038/litro e COFINS a R\$ 0,0177/litro enquanto as embalagens de vidro retornáveis da mesma posição tiveram o PIS reduzido a R\$ 0,0124/litro e COFINS a R\$ 0,0576/litro.

38. Pois bem, apresentado esse panorama sobre a legislação, passo a descrever o procedimento do sujeito passivo.

39. Segundo os documentos apresentados pelo sujeito passivo em atendimento à fiscalização, particularmente as planilhas de cálculo dos valores informados nos registros 1100 e 1500 dos EFD-Contribuições dos períodos de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, a empresa é optante do regime especial previsto no art. 58-J da Lei n° 10.833/2004 desde 01/01/2009 (tela de consulta na web – IN RF13 n° 894 /2008 e IN RF13 n° 950/2009) e se aproveitou dos créditos de PIS e de COFINS escriturando as aquisições de embalagens em seus registros contábeis de conformidade com o que previam as alíquotas específicas com as reduções previstas nos Decretos n° 7.455/2011.

40. Contudo, no período sob exame (jan/15 a dez/17) foi observado que o sujeito passivo escriturou, ao arrepio do que prevê a legislação tributária (particularmente das regras contidas no Guia Prático do EFD Contribuições, aprovado pela ADE COFIS n° 20/2012), diversos valores que corresponderiam a créditos extemporâneos de PIS e de COFINS. Ao apresentar memória de cálculos sobre a composição desses créditos, a Fiscalizada apurou a apropriação de créditos sobre embalagens e, na planilha de memória de cálculos, é possível verificar a existência de colunas intituladas “Lei 10.833 de 2003 – Valor do Crédito”; “Créditos Originalmente Apropriado” e “Créditos Extemporâneo”, sendo que os créditos extemporâneos correspondem à diferença entre os valores “pauta” (da Lei n° 10.833/2003) e aqueles “originalmente apropriados”, portanto, o sujeito passivo já havia se apropriado de parte dos créditos no período da aquisição das embalagens e, nos períodos fiscalizados, pretende se apropriar das diferenças correspondentes à redução das alíquotas específicas determinadas pelo Decreto n° 7.455/2011.

41. O procedimento do sujeito passivo é contrário a expressa determinação legal, segundo a qual os créditos das aquisições de embalagens por empresas optantes pelo Regime Especial previsto no art. 58-J da Lei n° 10.833/2003, com redação da Lei n° 11.727/2008 somente podem ser RECONHECIDOS no período em que forem registrados os documentos de aquisição (art. 58-J, parágrafo 15 - A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditarse dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51 desta Lei, referentes às embalagens que adquirir, NO PERÍODO DE APURAÇÃO EM QUE REGISTRAR o respectivo documento fiscal de aquisição.). Ora, a própria planilha (memória de cálculo) traz, em uma de suas colunas, o mês em que o documento fiscal foi reconhecido na escrita fiscal, sendo que, em nenhum dos documentos apresentados, há coincidência entre o mês de apropriação do crédito original e o da apropriação da diferença que se pretende aproveitar pela aplicação da alíquota específica prevista no texto original da Lei n° 10.833/2003.

42. Além disso, a norma autorizou o Poder Executivo a estabelecer coeficientes de redução das alíquotas previstas no art. 51 da Lei nº 10.833/2003 (conforme previsto no art. 53, com redação dada pela Lei nº 11.727/2008) e o art. 58-J, parágrafo 15, faz referência exatamente às alíquotas específicas do indigitado art. 51, ou seja, desse modo, se as alíquotas foram alteradas com base em norma regularmente editada e publicada e cuja vigência, validade e eficácia o sujeito passivo não questionou – como é o caso do Decreto nº 7.455/2011 que alterou o Decreto nº 5.062/2004 – não há razão para que o sujeito passivo se valha de crédito apurado sobre alíquota não mais vigente. Transcreve-se, a seguir, o texto do Decreto nº 7.455/2011, que não deixa dúvidas quanto aos valores das alíquotas específicas do art. 51 que foram alteradas para as vendas feitas a contribuintes optantes pelo regime especial cujos contadores, previstos no art. 58-T, estivessem operando em normal funcionamento (situação na qual se presume que o sujeito passivo estivesse, pois foi com base nesses valores que os créditos foram, alegadamente, apropriados à época das aquisições de embalagens):

Art. 2º-B. As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, com a utilização do coeficiente determinado no art. 2º-A, no caso:

I - de lata de alumínio, classificada no código 7612.90.19 da TIPI e lata de aço, classificada no código 7310.21.10 da TIPI, ficam reduzidas, respectivamente, para:

a) R\$ 0,0114 (cento e quatorze décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0529 (quinhentos e vinte e nove décimos de milésimo de real), por litro de capacidade nominal de envasamento de refrigerantes classificados nos códigos 22.02 da TIPI; e b) R\$ 0,0114 (cento e quatorze décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0529 (quinhentos e vinte e nove décimos de milésimo de real), por litro de capacidade nominal de envasamento de cervejas classificadas no código 22.03 da TIPI;

II - de embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerantes e cerveja, quando se tratar:

a) de garrafas e garrafões classificados no código 3923.30.00 da TIPI, ficam reduzidas, respectivamente, para R\$ 0,0022 (vinte e dois décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0102 (cento e dois décimos de milésimo de real) por litro de capacidade nominal de envasamento;

b) de pré-formas classificadas no código 3923.30.00 Ex 01 da TIPI, ficam reduzidas, respectivamente, para:

1. R\$ 0,0013 (treze décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0061 (sessenta e um décimos de milésimo de real), para faixa de gramatura de até 30g;

2. R\$ 0,0033 (trinta e três décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0153 (cento e cinquenta e três décimos de milésimo de real), para faixa de gramatura acima de 30 até 42g;

3. R\$ 0,0055 (cinquenta e cinco décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0255 (duzentos e cinquenta e cinco décimos de milésimo de real), para faixa de gramatura acima de 42g;

III - de embalagens de vidro não retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da TIPI ficam reduzidas, respectivamente, para R\$ 0,0038 (trinta e oito décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0177 (cento e setenta e sete décimos de milésimo de real), por litro de capacidade nominal de envasamento de refrigerantes ou cervejas; e

IV - de embalagens de vidro retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da TIPI ficam reduzidas, respectivamente, para R\$ 0,0124 (cento e vinte e quatro décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0576 (quinhentos e setenta e seis décimos de milésimo de real), por litro de capacidade nominal de envasamento de refrigerantes ou cervejas.

43. Em princípio, adotar a alíquota prevista na redação original do art. 51 da Lei nº 10.833/2003, ignorando as alterações promovidas pelo Decreto nº 7.455/2011, somente seria possível (i) ou se se baseasse em ilegalidade do Decreto (o que não consta ter sido objeto de questionamento pela Fiscalizada) (ii) ou se se baseasse em interpretação literal segundo a qual a alteração promovida pelo Decreto nº 7.455/2011 somente teria validade para as saídas dos estabelecimentos produtores ou importadores das embalagens, o que obrigaria a reconhecer uma espécie de subsídio aos adquirentes das embalagens (criado por mera interpretação da lei), na medida em que os créditos apropriados pelos adquirentes das embalagens não teriam correspondente recolhimento aos cofres públicos.

44. Tal interpretação, extensiva em sua essência, contraria o disposto no art. 111 do CTN, a doutrina e a jurisprudência. Ela ainda permitiria a anômala situação de um importador se apropriar de mais crédito de contribuições do que ele próprio tivesse pago em operação de importação, o que é vedado pela legislação.

E continua analisando questões práticas da apropriação extemporânea de créditos de PIS e de COFINS sobre embalagens (itens 45 a 51);

45. Como dito acima, os créditos de PIS e de COFINS que não foram aproveitados ao seu tempo (créditos extemporâneos) têm origem nas aquisições de embalagens ocorridas a partir de novembro/2011. Apenas para rememorar, o SPED-EFDContribuições é obrigação acessória criada

pela Instrução Normativa RFB nº 1. 252/2011, sendo a obrigatoriedade de sua entrega apenas a partir do mês de referência de jan/2012. Sendo assim, todos os documentos relativos a novembro e dezembro de 2011 sequer podem ser verificados se foram ou não considerados nos períodos originários. Somando-se a esse aspecto, verificou-se, por amostragem, alguns documentos desse período a fim de comparar os valores das contribuições destacadas nas NFe e aqueles ALEGADAMENTE aproveitados pelo contribuinte (conforme preenchimento de sua planilha).

46. Apenas a título de exemplo, tomemos o caso da NFe 52399, emitida por Amcor Rigid Plastics do Brasil Ltda. (00.245.980/0001-92) em nov/2011 e cujo crédito de PIS informado no documento foi de R\$ 7.841,43 (pela aquisição de 419.328 préformas de 42,6 g) e o de COFINS foi de R\$ 36.146,07. Esses créditos estão calculados em desacordo com a legislação vigente à época, pois a redução, no caso, é a de 56% conforme previsto no Decreto nº 6.073/2007, revogado pelo Decreto nº 7.455, de março de 2011. Segundo a planilha apresentada, sobre esse documento teria havido aproveitamento de crédito de R\$ 2.306,30 a título de PIS e R\$ 10.692,86 a título de COFINS em nov/2011. Muito embora o documento fiscal recebido pelo sujeito passivo contivesse incorreções, ele foi recebido sem que se tivesse emitido carta de correção. Em resumo, o documento escriturado em 2011, antes dos EFDContribuições, não permite saber qual o montante do crédito aproveitado, ou seja, aquele que consta do documento fiscal ou aquele que consta da planilha e que estaria em conformidade com a alíquota prevista no Decreto nº 7.455/2011.

47. Além de casos como o acima exemplificado, a relação de documentos fiscais constante da memória de cálculos, identificáveis por suas chaves de acesso, também apresentam chaves com erros que não permitem identificá-los. Há chaves com erros de data, chaves com erro no CNPJ do emitente, chaves com mais de 44 dígitos e outras situações que tornam a verificação dos documentos impossível. Também foram identificados documentos que, por não cumprirem os requisitos do art. 394 do RIPI, também são considerados inidôneos, não servindo de prova do suposto crédito (por exemplo: informações complementares preenchidas de forma incorreta).

48. Ainda que não se constatassem óbices no exame documental do pretense direito creditório, há de se ressaltar que o Decreto nº 6.707/2008, editado para regulamentar o regime especial do art. 58-J da Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 22 diz o seguinte:

Art. 22. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a COFINS, Contribuição para

PIS/PASEP Importação, a COFINS Importação e o IPI são apurados nos termos deste Título (Lei n° 10.833, de 2003, art. 58-J)

49. O mesmo Decreto n° 6.707/2008, em seu art. 36-A, incluído pelo Decreto n° 7.455/2011 – aquele que estabeleceu redutores para as alíquotas específicas do art. 51 da Lei n° 10.833/2003 – prescreve o seguinte:

Art. 36-A. A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto no art. 22 poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos no art. 51 da Lei n° 10.833, de 2003, com a redução de trata o art. 53 da mesma Lei, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (Lei n° 10.833. art. 58-J, § 15, incluído pela Lei n° 11.945, de 2009, art. 17, combinado com a Lei n° 10.833. art. 53)

50. Assim, a interpretação do sujeito passivo, segundo a qual haveria verdadeiro subsídio aos fabricantes de bebidas pela autorização de créditos de PIS e de COFINS no regime não cumulativo (cujo correspondentes débitos não teriam sido recolhidos aos cofres públicos na fase anterior por falta de previsão legal), é absolutamente inconsistente e somente seria possível se houvesse questionamento judicial em relação ao Decreto que regulamentou o Regime Especial, o que o sujeito passivo afirma não existir.

51. À vista do exposto, o direito aos créditos de PIS e de COFINS, cuja origem seriam aquisições de embalagens e que, segundo alega a Fiscalizada, comporiam os valores informados nos registros 1100 e 1500 dos EFD-Contribuições de janeiro/2015 a dezembro/2017, não podem ser admitidos, seja pela forma de apresentação dos SPED (escrituração incorreta de créditos extemporâneos, conforme Guia Prático do EFD-Contribuições), seja pelo seu fundamento legal (posto que o Decreto n° 7.455/2011 alterou as alíquotas específicas do art. 51 da Lei n° 10.833/2003) ou ainda, em muitos casos, pela insuficiência de documentos que os comprovem (indicação incorreta do documento fiscal ou documento fiscal inidôneo).

Na sequência a Fiscalização descreve, detalhadamente, as constatações acerca de créditos decorrente de dispêndios com:

Frete (itens 52 a 61);

Insumos (itens 62 a 79);

Locação (itens 80 a 88);

Ativo Máquinas Equipamentos e Outros Bens (itens 89 a 95);

Ativo Edificações e Benfeitorias (Itens 96 a 102);

Importações (itens 103 a 109);

Incorporação (item 110).

III – Insuficiência de Recolhimento (itens 111 e 112), decorrente da diferença entre EFD e DCTF.

IV - Créditos sem origem esclarecida ou não comprovada (itens 113 a 116)

V – Multa Isolada pela Inobservância de Elaboração dos EFD Contribuições (itens 117 a 124).

O teor da descrição contida nos itens 52 a 124 será abordado no voto, para melhor análise das respectivas razões de defesa.

Na sequência, a Fiscalização registra o aproveitamento de saldos de PIS e COFINS informados no M200 e M600 para reduzir o valor do lançamento (item 125) e resume o Crédito Tributário Lançado (item 126).

A Contribuinte foi cientificada dos autos de Infração em 17/12/2019 (fls. 5825 – e-fls. 1018) e em 13/01/2010 apresentou Impugnação de fls. 5831/5902, acompanhada de documentos de fls. 5.903/11.706 e de 6 (seis) arquivos não pagináveis juntados por meio dos Termos de fls. 11.707/11.712.

Em sua defesa, a Interessada argui a tempestividade da impugnação e, a título de “breve sumário da impugnação”, expõe ter a Fiscalização glosado integralmente os créditos aproveitados extemporaneamente pela Requerente sobre a aquisição desses produtos pelo fato de (i) a Requerente não ter retificado sua EFD-Contribuições do respectivo período, o que no equivocado entendimento do I. Agente Fiscal seria uma condicionante para a utilização dos créditos de PIS e COFINS; e (ii) a legislação do REFRI supostamente restringiria o montante do crédito aproveitado pela Requerente, mas que:

(i) a legislação não condiciona o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS à prévia retificação de obrigações acessórias, estando o entendimento equivocado do I. Agente Fiscal embasado exclusivamente no Manual da EFDContribuições (Guia Prático) e versão atual do “Perguntas e Respostas” que, além de não possuírem caráter obrigatório, trata-se de meras orientações para auxílio de preenchimento da obrigação acessória, não possuindo força normativa;

(ii) a jurisprudência do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) é majoritária no sentido de validar créditos de PIS e COFINS aproveitados de forma extemporânea sem retificação de obrigações acessórias, justamente pela falta de exigência legal nesse sentido;

(iii) a legislação do REFRI vigente à época, mais especificamente o art. 58-J, §15º da Lei n. 10.833/03, permitia de forma clara o direito de a Requerente, na qualidade de adquirente das embalagens, aproveitar os créditos de PIS e COFINS nos montantes que foram apropriados de forma extemporânea pela Requerente;

(iv) a alegada vedação sugerida pelo I. Agente Fiscal que em tese restringiria o direito creditório parte de análise indevida e parcial da legislação, sem levar em consideração as evidentes diferenças entre os coeficientes de redução (aplicáveis às saídas/fornecedores) e as disposições que tratam dos créditos, absolutamente desvinculadas daqueles coeficientes; e

(iv) existem manifestações da própria Receita Federal do Brasil (“RFB”) validando o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS por optantes no REFRI nos valores apropriados pela Requerente, sendo que o I. Agente Fiscal não apresentou nenhuma decisão respaldando seu equivocado entendimento.

Como “esclarecimentos iniciais” registra que:

- integra o objeto social da empresa a produção, envase e comercialização de diversas marcas de bebidas frias e, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, bem como do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (“REFRI”) então em vigor, instituído pelo artigo 58-J da Lei nº. 10.833, de 29.12.2003 (“Lei nº. 10.833/03”, ...a Requerente regularmente aproveitou créditos de PIS e COFINS em observância à legislação de regência e ao princípio da não cumulatividade dessas contribuições, também previsto no art. 195, § 12º da Constituição Federal (“CF”);

- após reexaminar seus lançamentos contábeis e fiscais, a Requerente verificou ter apurado créditos de PIS e COFINS sobre diversas despesas em valor inferior ao que efetivamente fazia jus no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, motivo pelo qual, respeitando o prazo prescricional, escriturou de forma extemporânea a parcela remanescente destes créditos, tal como expressamente autorizado pela legislação, em especial o artigo 3º, §4º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que transcreve.

Reporta-se aos Autos de Infração e planilha que o integra, transcreve excerto do Termo de Constatação e Verificação Fiscal e expõe:

- o principal argumento utilizado pela D. Fiscalização para a glosa da integralidade dos créditos aproveitados de forma extemporânea pela Requerente no período foi a mera falta de retificação da sua EFD-Contribuições – obrigação acessória – quando do registro posterior desses créditos, o que alegadamente teria prejudicado o controle dos valores apropriados pela Requerente.

- as D. Autoridades Fiscais não questionaram a possibilidade de a Requerente aproveitar créditos de forma extemporânea ou alegaram decurso do prazo de 5 anos para fazê-lo;

- Além do alegado erro formal no aproveitamento extemporâneo dos créditos glosados, a D. Fiscalização questionou o embasamento legal ou a ausência de comprovação documental da origem da totalidade dos créditos aproveitados pela Requerente em relação a diferentes despesas incorridas no regular desenvolvimento das suas operações, a saber:

- os créditos referentes à aquisição de embalagens no período em que vigorou o REFRI representam mais de 90% dos valores discutidos no presente Processo Administrativo;

- todos os créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Requerente possuem previsão legal e foram devidamente esclarecidos em sede de fiscalização – além de comprovados documentalmente - às D. Autoridades Fiscais, que, contudo, optaram por ignorar a vasta documentação apresentada pela Requerente e proceder com indevida glosa dos créditos.

Relaciona referências destes autos nas quais constam os mencionados esclarecimentos/documentos acerca dos créditos glosados nas autuações:

1. Aquisição de embalagens no período do REFRI;

- Esclarecimento quanto à origem e natureza dos créditos – Respostas aos Termos de Fiscalização às fls. 43/49 e fls. 4106/4115

- Memórias de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados extemporaneamente – fls. 50/52, fls. 146/246, 4200/4290, fls. 4622/4663 e planilha anexada ao Termo de fls. 4671

2. Frete de produtos comercializados pela Requerente;

- Esclarecimento quanto à origem e natureza dos créditos – Respostas aos Termos de Fiscalização às fls. 43/49 e fls. 4106/4115

- Memórias de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados extemporaneamente – fls. 50/52, 57/145, fls. 3823/3885, fls. 4291/4332 e planilha anexada ao Termo de fls. 4671;

- Documentos fiscais de fls. 818/880

3. Aquisição de insumos à atividade da Requerente;

- Esclarecimento quanto à origem e natureza dos créditos – Respostas aos Termos de Fiscalização às fls. 43/49 e fls. 4106/4115

- Memórias de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados extemporaneamente – fls. 50/52, fls. 249/410, fls. 884/1047, fls. 4333/4414 e planilha anexada ao Termo de fls. 4671

-9 Documentos fiscais de fls. 1049/1875;

-9 Contratos firmados com prestadores de serviços: fls. 4691/4767 e fls. 4808/4892

-9 Comprovantes de pagamentos: Fls. 4786/4807

4. Locação de bens;

-9 Esclarecimento quanto à origem e natureza dos créditos – Resposta aos Termos de Fiscalização às fls. 43/49

-9 Memórias de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados extemporaneamente – fls. 50/52, fls. 1879/1933, fls. 4415/4459 e planilha anexadas aos Termos de fls. 412/560 e fls. 4671

-9 Documentos fiscais de fls. 1935/3428

5. Aquisição de ativo imobilizado;

-9 Esclarecimento quanto à origem e natureza dos créditos – Resposta aos Termos de Fiscalização às fls. 43/49

-9 Memórias de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados extemporaneamente – fls. 50/52, fls. 3432/3647, fls. 4460/4620 e planilhas anexadas aos Termos de fls. 412/560 e fls. 4671

-9 Documentos fiscais de fls. 3649/3659

6. Edificações e benfeitorias em imóveis;

9 Esclarecimento quanto à origem e natureza dos créditos – Resposta aos Termos de Fiscalização às fls. 43/49

-9 Memórias de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados extemporaneamente – fls. 50/52, fls. 3660/3665, fls. 4621 e planilhas anexadas aos Termos de fls. 412/560 e fls. 4671

-9 Documentos fiscais de fls. 3667/3822

7. Importação de bens e serviços classificados como insumos à atividade da Requerente;

-9 Esclarecimento quanto à origem e natureza dos créditos – Resposta aos Termos de Fiscalização às fls. 43/49

-9 Memórias de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados extemporaneamente – fls. 50/52, fls. 411 e planilha anexada ao Termo de fls. 4671

-9 Documentos fiscais de importação de bens: fls. 412/416

-9 Declarações de Importação e demais documentos fiscais: fls. 3887/3949

8. Créditos de PIS e COFINS relacionados a operações de incorporações realizadas pela Requerente;

-9 Esclarecimento quanto à origem e natureza dos créditos – Resposta aos Termos de Fiscalização às fls. 43/49

-9 Memórias de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados extemporaneamente – fls. 50/52, fls. 420 e planilha anexada ao Termo de fls. 4671

-9 Documentos societários de operações de incorporação questionadas: fls. 421/441

-9 Registro dos créditos de empresas incorporadas no campo F800 da EFD-Contribuições da Requerente – fls. 442 e 561

Menciona em nota de rodapé que, em nenhum momento durante a fiscalização, o I. Agente Fiscal questionou a Requerente sobre (i) os supostos créditos nomeados como “sem origem comprovada ou esclarecida”; ou sobre (ii) as alegadas divergências entre DCTF e EFD, tendo formalizado diretamente os lançamentos sobre esses pontos.

Assevera que grande parte da documentação acostada à presente defesa e que comprova a regularidade dos créditos glosados pelas autuações já foi apresentada durante a fiscalização, conforme listagem acima. Portanto, bastava que o I. Agente Fiscal examinasse os documentos e informações que ele mesmo solicitou – e que lhe foram integralmente disponibilizados pela Requerente – para que ele compreendesse a origem dos créditos de PIS e COFINS glosados nas autuações, o que poderia, inclusive, ter evitado os presentes lançamentos.

Reclama que, embora demonstrando sua boa-fé, atendido não só a todos os Termos de Fiscalização como, em atenção às solicitações do I. Agente Fiscal, adaptado suas memórias de cálculos demonstrativas dos créditos de PIS e COFINS aproveitados de forma extemporânea, tendo em vista as constantes informações adicionais que eram demandadas pela D. Fiscalização, esta, mesmo após o complexo e minucioso trabalho apresentado pela Requerente, ... optou por desconsiderá-lo totalmente, glosando integralmente os créditos aproveitados pela Requerente no período autuado.

Entende que, ao ignorar todos os documentos detalhadamente apresentados no curso do procedimento, os lançamentos foram fundamentados em meras suposições, sem a devida análise de todo o conjunto probatório que lhe era disponível, sendo cometidos diversos erros na lavratura das autuações, sejam erros na apuração dos débitos que impactaram diretamente os próprios valores em cobrança, sejam equívocos e inexatidões nas descrições das supostas infrações, conforme demonstra a planilha anexa (Arq_ nao_pag_0002 –Erros de apuração).

Reporta-se ao lançamento por falta de recolhimento e ao lançamento da multa isolada, dos quais também discorda por motivos apresentados em tópicos específicos.

Na sequência, passa a expor seus argumentos de mérito:

IV. OS MOTIVOS DETERMINANTES DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

IV.1 APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO E DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES

Relativamente a todos os créditos de PIS e COFINS que foram lançados extemporaneamente pela Requerente, expõe terem sido glosados pela Fiscalização exclusivamente pelo fato de a Requerente não ter retificado sua EFD-

Contribuições dos respectivos períodos, condição que não advém da lei, mas sim, pasmem, de Guia Prático elaborado pelas próprias autoridades fiscais.

Registra que do referido Guia Prático consta, como objetivo, apenas, “orientar a adequada escrituração das operações praticadas pela pessoa jurídica” e “não tem a função de interpretar, esclarecer ou orientar os diversos aspectos e especificidades da legislação das contribuições sociais.

Afirma que a legislação em nenhum momento condiciona o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS à retificação de obrigações acessórias; pelo contrário, autoriza expressamente e de forma clara a possibilidade de aproveitamento em períodos subsequentes, transcrevendo § 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Reporta-se ao “Perguntas e Respostas da EFD-Contribuições, documento disponível no site oficial do SPED, mencionado pela Fiscalização, e alega que sua versão anterior estabelecia que o crédito extemporâneo de PIS e COFINS deveria ser informado, preferencialmente (e não obrigatoriamente), mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito, conforme dispunha a pergunta 83, que transcreve.

Defende que o entendimento não vinculante das autoridades fiscais, a respeito do assunto, mudou no decorrer do tempo, e não pode ser fator decisivo (mormente quando contrário à expressa determinação legal) para impor a glosa dos créditos aproveitados extemporaneamente.

Cita jurisprudência no CARF e sua Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no sentido de admitir aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS sem a retificação das obrigações acessórias.

Rebate o entendimento da Fiscalização de que Acórdão do CARF (invocado pela Contribuinte ainda no curso do procedimento Fiscal) seria relativo à época em que a obrigação acessória dos períodos originais dos créditos eram os DAFON. Alega ser inverídica a afirmação fiscal expondo que o Acórdão então mencionado pela Contribuinte (9303-006.247) também faz referência a EFD/PIS/COFINS.

Reporta-se às fls. 5699 do Termo de Verificação e discorda do fato de que em relação aos créditos de PIS e COFINS aproveitados extemporaneamente sobre aquisições de embalagens com base no art. 58-J, § 152 da Lei nº 10.833/03, a legislação seria expressa no sentido de que “os créditos sobre aqueles insumos devem ser apropriados no mesmo mês em que foram registrados os documentos de aquisição, o que vendaria qualquer apropriação extemporânea desses créditos específicos.

Alega que referido § 15ºE1 apenas reiterou a lógica utilizada pelos tributos que permitem o aproveitamento de créditos sob o regime de competência, tal como o PIS e a COFINS não cumulativos, isto é, a mera indicação de que, mesmo para os optantes do regime especial tratado por esse dispositivo, aplicava-se a regra geral de que a apuração do crédito era realizada no respectivo período de

apuração. E tal previsão, no seu entender, não inviabilizava a sua apropriação em período posterior, na medida em que esse direito advém de outro dispositivo legal também aplicável a qualquer contribuinte sujeito à não cumulatividade do PIS e da COFINS, como o caso da Requerente (§ 42 do artigo 32 da Lei nº 10.833/03).

Lembra o teor do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e de seu § 4º e argumenta embora a regra geral na apropriação de créditos seja a sua escrituração no respectivo mês em que incorrido (seja no regime regular, seja no âmbito do REFRI), a legislação permite o seu aproveitamento em meses subsequentes e não impede a sua apropriação extemporânea, como amplamente reconhecido pela jurisprudência.

Reporta-se à imputação fiscal de falta de comprovação de que os créditos extemporâneos de PIS e COFINS glosados teriam sido considerados para efeito de apuração de IRPJ e CSLL, a qual classifica de tentativa de fragilizar a credibilidade da Requerente e afirma ser inverídica, alegando que isso foi devidamente esclarecido em sede de fiscalização. Acrescenta que demonstrando mais uma vez sua boa-fé, acosta novamente à defesa a documentação comprobatória de que os créditos extemporâneos de PIS e COFINS foram contabilizados nos cálculos daqueles tributos, inclusive aumentando sua receita tributável por esses tributos (doc. nº 1).

Reprisa alegações de existência de previsão legal permitindo o aproveitamento extemporâneo de créditos, sem qualquer condicionamento à retificação de obrigações acessórias, e o cumprimento do princípio da não cumulatividade para a apuração dos valores lançados, além da jurisprudência atual e majoritária do E. CARF nesse exato sentido, para defender o direito da Requerente aos créditos de PIS e COFINS lançados extemporaneamente, os quais foram indevidamente glosados pela D. Fiscalização.

IV.2 A REGULARIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS APROPRIADOS SOBRE AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS NO PERÍODO DO REFRI

Registra que os créditos referentes à aquisição de embalagens no período em que vigorou o REFRI representam mais de 90% dos valores discutidos no presente Processo Administrativo.

(A) Regularidade da documentação comprobatória dos créditos

Questiona a imputação de que os documentos disponibilizados seriam inidôneos por possuírem erros que teriam inviabilizado a correta apuração dos créditos aproveitados pela Requerente, como, por exemplo, erros nas chaves de acesso das obrigações acessórias, o que classifica de tentativa de desqualificar a documentação apresentada durante a fiscalização.

Assevera ter apresentado todos os diversos documentos solicitados em sede de fiscalização, inclusive tendo adaptado diversas vezes, a pedido do I.

Agente Fiscal, o formato das extensas planilhas por ele solicitadas, apesar de sua extensão e complexidade.

Reclama que, no item 47 da autuação, ao expor que alguns documentos apresentados pela Interessada seriam inidôneos, por possuírem erros que relaciona, a Fiscalização não indica quais seriam esses supostos documentos corrompidos.

Admite a possibilidade de inconsistências documentais, expondo: a Requerente não descarta que ínfima parcela dos cerca de 15mil documentos fiscais discriminados ao I. Agente Fiscal poderiam eventualmente possuir algum tipo de inconsistência involuntária de forma, devido à quantidade de dados informados, o que, contudo, não contaminaria a totalidade da documentação e informações prestadas e não impediria que a D. Fiscalização compreendesse a metodologia utilizada para apuração da diferença dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre aquisição de embalagens no período do REFRI.

Informa estar anexando à impugnação:

(i) todas as notas fiscais de aquisição das embalagens que geraram os créditos em discussão (Arq_ao_pag_0001 - XMLs)

(ii) memória de cálculo discriminando a diferença da totalidade dos créditos aproveitados extemporaneamente pela Requerente, glosados pelas autuações, na qual a Requerente efetuou o cruzamento da integralidade das notas fiscais de aquisição das embalagens com os respectivos arquivos XML, garantindo a inexistência de equívocos de erros de chaves de acesso (Arq_ao_pag_0002 - Embalagem).

E apresenta como exemplo créditos da NF 52399:

Crédito COFINS	VI_Pis	VL_COFINS	Classificação Apuração Pis-Cofins	PK	Apropriado em:	CHAVE DE ACESSO
10692,864	15.515,14	71.495,42	PET/Pré-formas	87.010,56	nov-16	351109002459800001925500 30000523991357410164

TOTAL_NF_XML	DI_TOTA L_NF	QTD_XML	LITRAG EM	BC PIS COFINS	ALIQ_PIS	ALIQ COFINS	Crédito PIS	Crédito COFINS	DIFERENÇA
101.385,1200	-	419.328,00	1,0000	419.328,0000	0,0055	0,0255	2.306,3040	10.692,8640	-

Afirma que o exemplo acima deixa clara a correção do procedimento para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS pela Requerente sobre aquisição de embalagens (aproveitamento de crédito extemporâneo única e exclusivamente em relação à parcela não apropriada no período de competência) e, inclusive, afasta eventual alegação de que a Requerente já teria aproveitado esses valores no passado, inexistindo duplo benefício nas suas apurações.

(B) Esclarecimentos prévios sobre o REFRI

Reporta-se ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (“REFRI”), acerca do qual discorre, para expor:

72. Em breve síntese, portanto, o REFRI estabelecia valores fixos de PIS e COFINS, definidos em Real por Litro, a serem recolhidos em decorrência da comercialização de bebidas frias, bem como da venda/produção sob encomenda das embalagens desses produtos, sendo que, especificamente em relação às receitas de venda de embalagens, existiam coeficientes de redução para o PIS e COFINS a serem recolhidos, que variavam a depender do produto.

73. Dessa forma, a Requerente, na condição de contribuinte optante pelo REFRI desde 1.1.2009 (doc. nº 2), tributou a receita de venda de suas bebidas de acordo com os valores fixos específicos de PIS e COFINS enquanto perdurou esse Regime Especial, bem como apropriou os créditos dessas contribuições segundo as regras por ele definidas e de acordo com o princípio da não cumulatividade dessas contribuições.

Destaca, dentre os créditos que aproveitou, os valores apropriados sobre as embalagens que adquiriu para o envasamento das bebidas por ela industrializadas/comercializadas, conforme expressamente permitido pela legislação vigente à época, transcrevendo o parágrafo 15 do “Art. 58-J da Lei nº 10.833/03:

“Art. 58-J da Lei nº 10.833/03

(...)

§ 15. A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição.” (não destacado no original)

Destaca a possibilidade de apropriação de créditos PIS/COFINS de acordo com “os valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51”, vinculando a extensão dos créditos aos montantes ali estabelecidos.

E registra que, apesar da clareza do dispositivo, por um equívoco, a Requerente aproveitou os créditos dessas contribuições sobre a aquisição de embalagens com base nos valores determinados pelo Decreto nº 5.062/04 (e alterações posteriores), isto é, valores de PIS e COFINS com coeficientes de redução – circunstância não prevista na norma, de modo que originalmente descontou créditos de PIS e COFINS em valores inferiores aos que efetivamente tinha direito, ensejando, quando identificado o equívoco dentro do prazo prescricional de 5 anos, a apropriação da diferença.

(C) Possibilidade de aproveitamento integral de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de embalagens no período do REFRI

Argumenta que a impossibilidade de aproveitamento da diferença de créditos de PIS e COFINS entre (i) os valores constantes do então vigente art. 51 da Lei nº 10.833/03; e (ii) os valores reduzidos pelos coeficientes de redução originalmente estabelecidos pelo Decreto nº 5.062/04 (aproveitados sem questionamentos pela Requerente), foi justificada, pela fiscalização, na autuação pelos motivos que assim identifica:

(i) a Requerente não teria questionado judicialmente o Decreto nº 5.062/04 (e suas alterações), de forma que os coeficientes de redução aplicáveis às receitas de venda de embalagens regulamentadas pelo artigo 51 da Lei nº 10.833/03 permaneceram válidas durante a vigência do REFRI; e

(ii) o Decreto nº 6.707/08, ao tratar da possibilidade de apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição de embalagens prevista no artigo 51 da Lei nº 10.833/03, teria vinculado a apropriação desses créditos aos coeficientes de redução eventualmente estabelecimentos pelo Poder Executivo, conforme autorizado pelo artigo 53 da mesma Lei.

E, em oposição ao que chamou de “primeiro argumento”, reitera que o direito e extensão para a apropriação dos créditos sobre a aquisição de embalagens no âmbito do REFRI estava estabelecido expressamente no §152 do artigo 58-J da Lei nº 10.833/03, que determinava que o cálculo para apuração desses créditos deveria ser realizado segundo o artigo 51 da Lei nº 10.833/03, que transcreve.

Expõe que:

83. Como se vê, a Lei nº 10.833/03 – frise-se, a mesma que delegou competência ao Poder Executivo para estabelecer os coeficientes de redução de PIS e COFINS em seu artigo 53 -- não condicionou o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS pelo adquirente das embalagens – no caso, a Requerente – à observância daqueles coeficientes; pelo contrário, determinou de forma expressa e sem qualquer lugar a dúvida que, independentemente da autorização para o estabelecimento de coeficientes de redução nas operações dos produtores de embalagens (por ela mesma conferida, em seu artigo 53), o crédito seria apropriado de acordo com os “valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51” (artigo 58-J, § 15), ou seja, os valores integrais ali estabelecidos.

84. Caso fosse a intenção do legislador reduzir o direito creditório na hipótese de estabelecimento pelo Poder Executivo de coeficientes de redução, o próprio legislador indicaria tal circunstância de forma expressa. No entanto, não foi essa a escolha legislativa, como o exame da legislação sobre o tema pode facilmente comprovar. Independentemente de qualquer avaliação com relação às intenções do legislador – conferir benefício específico a determinados integrantes da cadeia de produção de bebidas frias ou não – fato é que a legislação foi absolutamente clara e expressa quanto ao montante dos créditos passíveis de aproveitamento.

Aponta existirem exemplos na Lei 10.833/03 demonstrando que restrições ao direito creditório em função dos valores incidentes nas operações anteriores são, sempre, realizadas de forma expressa, citando a limitação ao aproveitamento de créditos fiscais das embalagens ao valor das contribuições incidentes nas operações, como se observa do § 16 ao artigo 3º da Lei nº 10.833/03 e do § 6º do art. 17 da Lei nº 10.865/04, que permitiu que os fabricantes de bebidas frias optantes pelo regime especial pudessem aproveitar créditos fiscais sobre a aquisição de embalagens retornáveis destinadas a seu ativo fixo em doze parcelas sobre o custo ativado ou em doze meses à razão de 1/12 sobre o valor das contribuições incidentes, mediante aplicação de alíquota específica (em valor correspondente ao importe estabelecido nos incisos do artigo 51 da Lei nº 10.833/03 com a aplicação do coeficiente autorizado pelo artigo 53 da Lei nº 10.833/03).

Classifica de absurdo o entendimento fiscal, que assim identifica:

86. O I. Agente Fiscal, portanto, e de forma absolutamente inadmissível, busca reescrever a lei para que, onde se lê que os créditos devem ser apropriados de acordo com os “valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51”, seja lido que tais créditos devem levar em consideração os “valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, [reduzidos proporcionalmente caso o Poder Executivo estabeleça os coeficientes de redução de que trata o artigo 53]”.

Reafirma que o direito creditório exercido pela Requerente advém diretamente da lei – jamais alterada neste particular enquanto vigente – e independe, evidentemente, de qualquer questionamento do Decreto nº 5.062/04 (e suas alterações), absolutamente irrelevante para o deslinde da questão.

Acrescenta que o Decreto nº 5.062/04 ou eventuais outros Decretos que tenham tratado do coeficiente de redução da carga das contribuições incidentes sobre as receitas de venda das embalagens são normas essencialmente voltadas aos seus fornecedores, que produziam as embalagens e estavam sujeitos à tributação diferenciada de PIS e COFINS sobre as receitas auferidas com as vendas desses produtos, incluindo a aplicação dos coeficientes de redução previstos no Decreto nº 5.062/04 (e posteriores alterações).

E isso não se aplicaria à Requerente que, na qualidade de adquirente (não produtora), não auferia receitas pela venda das embalagens e tampouco aplicava os coeficientes de redução ali estabelecidos, sendo absolutamente inaplicáveis para as suas operações (e conseqüente determinação de créditos e débitos do PIS/COFINS) as disposições do Decreto nº 5.062/04 (e alterações), estando submetida aos ditames da Lei nº 10.833/03, especialmente ao disposto no artigo 58-J, § 15.

Nos itens 90 a 99 da peça de Impugnação, a Interessada defende o direito ao desconto de créditos do PIS/COFINS independentemente do montante incidente ou pago na operação anterior, o que comprovaria a irrelevância do

Decreto nº 5.062/04 (e alterações) e da redução de coeficientes (aplicáveis, repita-se, aos fornecedores, não à Requerente) para a determinação da extensão do direito creditório da Requerente, expondo que:

- distintamente do IPI e ICMS, os valores dos abatimentos para fins de PIS e COFINS são computados sobre o preço de aquisição dos produtos e não sobre os valores das contribuições pagos (ou não) nas etapas precedentes

- o mero fato de a Requerente ter apropriado créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de embalagens em valores supostamente superiores aos montantes de contribuições efetivamente pagos pelos fornecedores desses produtos em nada invalida seu direito creditório, na medida em que, na sistemática não cumulativa desses tributos e complementarmente no regime REFRI, o aproveitamento de créditos está desvinculado ao montante pago nas etapas anteriores.

Cita exemplos com objetivo de demonstrar que o direito ao crédito de PIS e COFINS é claramente autônomo em relação ao montante das contribuições pagos nas etapas anteriores e aceito pelo Fisco. Cita: (i) as aquisições de insumos de fornecedor/vendedor cuja receita seja tributada pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido; e (ii) as aquisições de insumos de fornecedor/vendedor cuja receita seja tributada pelo SIMPLES. Reporta-se ao Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26.7.2007.

Nos itens 100 e 101 reporta-se ao § 1º do artigo 52 e ao artigo 53 da Lei nº 10.833, de 2003, e alega: no que se refere ao tratamento fiscal da aquisição e importação de embalagens, temos que o artigo 53 da Lei nº 10.833/03 foi alterado pela Lei nº 11.727/08, passando a delegar ao Poder Executivo apenas o poder para fixar os coeficientes de redução do PIS/COFINS incidente sobre a venda das embalagens, para concluir no item 102:

102. Dessa forma, no caso concreto dos autos, independentemente de os vendedores das embalagens terem tributado suas receitas de venda em valores inferiores de PIS e COFINS, em razão da aplicação dos coeficientes de redução previstos no Decreto nº 5.062/04 (e alterações posteriores), o montante dos créditos de PIS e COFINS a serem aproveitados pela Requerente – na qualidade de adquirente das embalagens – está totalmente desvinculado dos valores pagos pelos seus fornecedores, de forma que, ao contrário do que sugere o I. Agente Fiscal, a Requerente não teria adotado nenhuma postura abusiva ou lesiva aos Cofres Públicos ao apropriar créditos com base no art. 51 da Lei nº 10.833/03, tendo tão somente seguido a literalidade do comando previsto no art. 58-J, § 15 da mesma lei.

Em oposição ao que identificou como “segundo argumento”, a Impugnante reitera a previsão contida no § 15, art. 58-J da Lei nº 10.833/03, expondo permitir aos optantes do REFRI o creditamento pelo PIS e COFINS com base nos valores do art. 51 da mesma Lei, sem restringir o aproveitamento desses créditos à utilização

dos coeficientes de redução que impactavam na tributação da venda/comercialização de embalagens adquiridas para envasamento, apenas garantindo a possibilidade de apropriação de tais créditos de acordo com os valores por ele mesmo previstos.

Busca demonstrar coerência da legislação, reportando-se a sistemática semelhante também foi utilizada pela Lei nº 10.833/03 ao permitir o creditamento com base nos valores do seu art. 51 para contribuintes que utilizavam o regime especial de recolhimento de PIS/COFINS previsto no art. 52 daquela norma (por exemplo, preparações para refrigerantes). Alega que também nesta hipótese, a Lei nº 10.833/03 não trazia qualquer restrição quanto à apropriação dos créditos na aquisição de embalagens cujas receitas de vendas se submetiam aos coeficientes de redução, transcrevendo o § 1º do art. 52 da citada Lei.

Reporta-se a manifestações da própria RFB validando a apropriação dos créditos provenientes da aquisição de embalagens com base no artigo 51 da Lei nº 10.833/03 aos optantes pelo REFRI ou pelo regime especial do artigo 52 da mesma Lei, citando Solução de Consulta nº 31, de 24.1.2008 e Solução de Consulta nº 162, de 15.5.2006.

Discorda da utilização do Decreto 6.707/08 para justificar a glosa, transcrevendo seu art. 22 e 36-A, alegando não ser tecnicamente precisa a redação do art. 36-A, e que esse dispositivo não pode ser interpretado isoladamente, ignorando o § 15º, do art. 58-J da Lei nº 10.833/03. E continua:

109. Não se trata, pois, de reconhecimento de ilegalidade do Decreto respectivo, mas sim de interpretação conforme as disposições da lei, cujo resultado prático é afastar interpretações restritivas que levem à supressão de direito conferido pela própria lei. Em outras palavras, nenhuma interpretação do artigo 36-A pode levar à supressão do direito creditório conferido à Requerente pela Lei n. 10.833/03. Tratase, portanto, de delimitar o sentido das normas, sem afetar direito legalmente garantido à Requerente.

110. O I. Agente Fiscal, valendo-se de interpretação desvirtuada e descontextualizada do referido Decreto, que mistura em um mesmo dispositivo questões atinentes ao crédito, apurados com base no artigo 51, e ao débito da etapa anterior (relacionados aos coeficientes de redução, tratados no artigo 53), atinge condusão inadequada que afeta a extensão do direito creditório da Requerente. Tais questões, no entanto, não se confundem. Não por outro motivo a própria lei trata destes temas, como vimos acima, de forma apartada e independente, sem influência de eventual coeficiente de redução sobre o direito creditório nas aquisições.

Reporta-se ao art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), para defender que:

- somente a lei pode estabelecer o fato gerador, a majoração ou redução de tributos, sua base de cálculo, os créditos e débitos que impactam na sua apuração etc.;

- o Decreto deve ser interpretado conforme a Lei que pretendeu regulamentar;

- a par da atecnicidade da redação do artigo 36-A, não há como interpretá-lo para afastar direito creditório conferido pela lei – inclusive na sua extensão e montantes – de forma expressa e inquestionável.

Registra inexistir precedentes no sentido defendido pela Fiscalização, seja da RFB, do CARF ou órgãos judiciais.

E, ainda que assumida a possibilidade de interpretação do Decreto no sentido de limitar o direito creditório da Requerente em contrariedade ao disposto na própria lei, acrescenta que a jurisprudência é pacífica no sentido de que os Decretos não podem inovar na ordem jurídica, não podendo criar obrigações ou limitações que não estejam amparadas na lei que objetivam regulamentar.

Conclui o tópico, expondo: Dessa forma, considerando que o §15º do artigo 58-J da Lei nº 10.833/03 não trouxe qualquer restrição ou vinculação quanto aos créditos em face dos eventuais coeficientes de redução a serem editados pelo Poder Executivo, a diferença dos créditos de PIS e COFINS apropriada pela Requerente na forma do art. 51 da Lei nº 10.833/03 é plenamente regular e, inclusive, poderia ter sido aproveitada desde a respectiva apuração, tendo seu lançamento extemporâneo sido uma correção pelo equívoco cometido no passado para garantir seu direito adquirido. E defende a reversão da glosa.

IV.3 OUTROS CRÉDITOS

Expõe dedicar-se à fabricação de águas e refrigerantes em suas plantas industriais bem como à distribuição de produtos próprios e de terceiros por meio de pontos de venda espalhados pelo território nacional, pontos de venda estes nos quais instalados refrigeradores de propriedade da Requerente para manutenção dos produtos em condições de venda ao consumidor final. Para tanto assevera manter centros de distribuição em localizações estratégicas e se utilizar de caminhões próprios e de terceiros para transferir insumos e produtos acabados entre estabelecimentos industriais e atacadistas.

(A) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas de frete

Assevera ter a Fiscalização glosado integralmente os valores aproveitados de forma extemporânea entre 2015 e 2017 sobre despesas incorridas pela Requerente com frete, exclusivamente por entender que a documentação apresentada não teria sido capaz de comprovar a origem das operações que originaram os créditos apropriados, na medida em que o direito a créditos sobre

despesas com frete está expressamente previsto na Lei, transcrevendo art. 3º, X, da Lei.

Alega que as autuações são baseadas em meras presunções e sem o correto exame da documentação e esdarecimentos fornecidos na fiscalização, o que, mais uma vez, permitiu que o I. Agente Fiscal incorresse em diversos erros.

Expõe que a análise da documentação foi realizada de forma incorreta, porque a Fiscalização examinando a memória de cálculo fornecida pela Requerente que possui 8.667 linhas, conclui que esse documento faria referência a 43 Notas Fiscais, 8592 CT-e e 19CTRC, quando, na realidade, esse documento se refere a 56 Notas Fiscais, 3.711 CT-e e 9 CTRC, reportando-se a exemplos:

- o I. Agente Fiscal, em diversas passagens, afirma não ter identificado a origem de créditos de operações de transporte, pois estava incorretamente interpretando a contratação de um serviço de outra natureza como se fosse contratação de frete.

- um claro exemplo dessa situação, mencionado pelo próprio I. Agente Fiscal, são as despesas com "transit point", que, na realidade, correspondem à contratação de serviço de carga e descarga de mercadorias, em relação ao qual é emitida nota fiscal, não CT-e.

Defende que : Vale dizer que, ainda que se entenda que essa despesa não se enquadra no inciso das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 específico para despesas com frete, esses dispêndios ainda seriam passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS por serem caracterizados como insumos da atividade da Requerente, sobretudo após o julgamento do REsp 1.221.170/PR pela Primeira Seção do E. STJ (Caso Anhambí Alimentos), que será examinado no detalhe no próximo item, na medida em que a realização de carga e descarga das mercadorias comercializadas pela Requerente é essencial para concretizar suas vendas e, assim, garantir suas receitas.

Reporta-se a apresentação de documentos:

126. A fim de demonstrar o seu direito aos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre as despesas de frete aqui questionadas, a Requerente anexa a mesma memória de cálculo apresentada durante a fiscalização, complementada com colunas descrevendo os serviços contratados (Arq_ nao_pag_0002 - Frete), bem como, por amostragem, cópia do contrato e documentos fiscais referentes ao fornecedor ALITUR ALIANÇA DE TURISMO LTDA ("ALITUR"), que representa cerca de 70% dos créditos glosados (doc. nº 3).

Destaca que pelo volume de operações realizadas por uma empresa do porte da Requerente, uma das maiores vendedoras de bebidas frias do mundo, não há como se exigir – como afirma o I. Agente Fiscal no item 55 do Termo de Verificação – a formalização de um contrato para cada frete realizado. Essa não é a praxe de mercado e inviabilizaria completamente a operação da Requerente.

Mas afirma que todas as despesas sobre as quais a Requerente aproveitou créditos de PIS e COFINS possuem respaldo documental, seja ele CT-e, CTRC ou Nota Fiscal. Na planilha, inclusive, há a referência numérica, data, fornecedor e descritivo de cada um desses documentos fiscais, não havendo qualquer dúvida quanto à origem das despesas e, conseqüentemente, dos créditos de PIS e COFINS aproveitados.

Aborda a imputação fiscal de impossibilidade de realizar o cruzamento dos valores dos contratos da ALITUR com os documentos fiscais emitidos pela empresa, alegando não ter sido objeto de questionamento no curso do procedimento e afirmando que, conforme contrato (reproduz cláusula 3.1), a remuneração dessa empresa possuía parcela fixa e parcela variável por quilometragem percorrida, o que, obviamente, impede o cruzamento exato dos valores previstos em contrato e notas fiscais, ainda que, como se verifica da anexa memória de cálculo, referidos montantes sejam muito próximos.

Questiona a ponderação contida no item 58 do Termo de Verificação Fiscal de aproveitamento de créditos apenas de COFINS sobre as despesas com frete e alega inexistir obrigatoriedade de a Requerente ter que aproveitar conjuntamente créditos de PIS e COFINS e, caso deseje, pode optar pelo desconto de apenas uma das contribuições, por exemplo, por apenas possuir valor residual de uma delas, não podendo, em absoluto, esse ponto ser considerado irregularidade passível de glosa dos créditos, em especial quando, nos termos da planilha em anexo, eles estão corretamente comprovados.

Acerca de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre transporte de produtos acabados, seja entre estabelecimentos da própria empresa, seja para seus clientes, alega que:

- Em relação ao frete de produtos acabados para clientes (código 4508 da memória de cálculo anexa), deve-se destacar que não há dúvidas de que se enquadra em transporte em operação de venda, devendo-se, portanto, reverter, sem qualquer questionamento, as glosas dos créditos realizados sobre essa parcela dos créditos.

- mesmo em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Requerente, a jurisprudência atual da C. Câmara Superior do E. CARF é pacífica no sentido de também garantir o direito aos créditos de PIS e COFINS, cita julgados do CARF e CSRF.

E conclui o tópico resumindo suas alegações:

135. Dessa forma, considerando (i) os diversos equívocos cometidos pelo I. Agente Fiscal no exame dos documentos a ele apresentados; (ii) a regularidade da documentação comprobatória da origem dos créditos sobre despesas com frete e serviços a ele relacionados aproveitados pela Requerente; (iii) a expressa previsão legal para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre esses valores; e (iv) a jurisprudência pacífica

validando esse creditamento, deve-se reverter a indevida glosa de créditos sobre despesas com frete realizadas pelas autuações, cancelandose as respectivas exigências fiscais.

(B) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre aquisição de insumos

A Impugnante invoca art. 3º, inciso II, da Lei 10833, de 2003, e expõe ter a Fiscalização glosado integralmente os créditos lançados extemporaneamente a título de insumos em razão de dois argumentos (i) supostos equívocos na documentação comprobatória dos créditos, que teriam impedido a confirmação da natureza desses valores; e (ii) alegada impossibilidade de caracterização das despesas como insumos passíveis de créditos de PIS e COFINS.

(B.1.) Regularidade da documentação comprobatória dos créditos sobre insumos

Reprisa alegações no sentido de (i) tentativa da Fiscalização de desqualificar a documentação apresentada no curso do procedimento, reportando-se aos itens 63 a 67 do Termo de Verificação, (ii) lançamento realizado com base em mera presunção, sem análise de documentos, (iii) solicitação fiscal, por diversas vezes, de adaptação das memórias de cálculo no curso do procedimento, com apresentação de ao menos 4 planilhas, todas com acréscimos e ajustes solicitados pelo próprio I. Agente Fiscal (fls. 50/52, fls. 249/410, fls.884/1047, fls. 4333/4414 e planilha anexada ao Termo de fls. 4671) e argumenta que:

Na medida em que o I. Agente Fiscal aceitou os números apresentados em memória de cálculo fornecida pela própria Requerente, não pode agora afirmar que os documentos apresentados durante a fiscalização possuem divergências, pois isso comprometeria a própria liquidez e certeza do seu lançamento.

Aponta equívoco do Agente Fiscal ao afirmar que a Requerente não teria disponibilizado 100 notas fiscais durante a fiscalização, porque não teria se atentado para o fato de que diferentes linhas da memória de cálculo podem se referir à mesma nota fiscal, por exemplo, quando o documento fiscal respalda a aquisição de múltiplos bens, os quais foram individualmente segregados em linhas diferentes na memória de cálculo, ainda que façam referência à mesma nota fiscal.

Alega que:

144. Conforme se verifica da planilha aceita pelo fiscal (anexada ao Termo de fls. 4671), constam 103 notas fiscais listadas (sendo a primeira, a NF nº 47 e a última a NF nº 173) e, conforme documentos fiscais acostados entre às fls. 1049/1875, somente 3 notas fiscais não foram apresentadas, não 100 como alegado pelo Fiscal (NFs 52, 76, 138), que correspondem a um crédito irrisório aproximado de PIS e COFINS de aproximadamente R\$ 2.800,00.

Aponta que teria ocorrido, no item 67 do Termo de Verificação, novo erro numérico ao afirmar que teria examinado 171 documentos com valor superior a R\$ 20.000,00 e identificado uma chave de acesso inválida (35130207878124000113550010000005881258004880), expondo:

Na realidade, conforme se verifica da própria planilha utilizada pelo I. Agente Fiscal para realizar o lançamento, tratam-se de 174 documentos com valor superior a R\$ 20.000,00. Ainda que de fato uma única nota fiscal, por um lapso, foi informada com chave de acesso errado considerando o grande volume de informações, tal equívoco já foi ajustado na nova planilha acostada a essa defesa (chave de acesso correta: 3312 0934 2742 3302 6675 5500 0000 7398 0519 2110 7536).

Reporta-se a documentação já acostada aos autos (como os documentos fiscais de fls. 1049/1875, contratos de fls. 4691/4767 e fls. 4808/4892 e comprovantes de pagamentos de fls. 4786/4807), e informa anexar à Impugnação:

(i) a mesma memória de cálculo aceita pelo I. Agente Fiscal discriminativa dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas de insumo, com coluna complementares descritivas dos serviços (Arq_ao_pag_0002 - Insumo);

(ii) contratos firmados com os principais prestados de serviços da Requerente e notas fiscais por amostragem (doc. n.º 4); e

(iii) a única nota fiscal acima de R\$ 20.000,00 com chave de acesso originalmente indicada com equívoco na planilha fornecida ao Fiscal, mas já corrigida nos novos documentos (3312 0934 2742 3302 6675 5500 0000 7398 0519 2110 7536 – doc. n.º 5).

Atribui possibilidade não intencional de alguns lapsos no cumprimento de obrigações acessórias ou preenchimento de documentos a serem apresentados às Autoridades Fiscais à (i) complexas solicitações de grande e constante quantidade de documentos, acerca de diferentes tipos de créditos de PIS e COFINS, de diferentes períodos de apuração, (ii) cumuladas com regulares demandas que uma empresa do porte da Requerente constantemente deve cumprir. E justifica:

148. Tanto isso é verdade que no item 75 do Termo de Verificação o próprio I. Agente Fiscal afirma que apenas 1% das notas fiscais apresentadas possuíam irregularidades, o que, considerando o tamanho e complexidade da fiscalização que gerou este processo administrativo, deve ser considerado um percentual ínfimo. De qualquer forma, a Requerente destaca que mesmo esses pequenos equívocos já foram ajustados na memória de cálculo acostada à presente defesa

(B.2.) Possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre insumos pela Requerente

Invoca a Impugnante a tese jurídica acerca do conceito de insumo estabelecida pelo STJ em sede de recurso repetitivo no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, para defender que, segundo entendimento fixado pelo E. STJ, enquadram-se como insumos, passíveis de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, todos os dispêndios relacionados com a atividade operacional da empresa e que participem ou afetem as suas receitas tributáveis por esses contribuintes.

Aborda glosas específicas como segue: • Manutenção de geladeiras – empresas ALPUNTO IMBERA SERVIÇOS DE REFRIGERAÇÃO LTDA. e METALFRIO SOLUTIONS LTDA.,

- Equipamento de Proteção Individual (“EPI”); e
- Combustíveis

Identifica como motivos da impossibilidade de as despesas serem consideradas insumos: (i) há indícios de que os valores relativos à manutenção de máquinas deveriam ter sido registrados no ativo imobilizado; e (ii) os dispêndios não teriam sido utilizados na atividade industrial da empresa, mas sim em suas áreas comerciais e administrativas. E rebate alegando que:

154. Em relação ao primeiro ponto, a alegação do I. Agente Fiscal não possui qualquer embasamento legal ou mesmo contratual. O exame dos contratos anexados aos autos, por exemplo aqueles firmados entre a Requerente e a empresa ALPUNTO, demonstram que os serviços de manutenção de geladeiras questionados pela D. Fiscalização se referem à assistência técnica regular, sem qualquer agregação de valor aos equipamentos capaz de aumentar sua vida útil e, portanto, justificando o registro do valor do serviço do ativo imobilizado da Requerente, [reproduzindo, às fls. 5874/5875 – e-fls.1067/1068, excertos de contratos].

Destaca que os refrigeradores são registrados no ativo imobilizado, mas os serviços ordinários contratados para sua manutenção contínua, tais como os questionados pela D. Fiscalização, ainda que indispensáveis para o regular processamento desses equipamentos e conseqüentemente para a manutenção da atividade da Requerente, não agregam valor aos equipamentos e, ao não aumentarem sua vida útil, não devem ser registrados conjuntamente no ativo imobilizado.

Especificamente acerca de Manutenção de geladeiras, defende a necessidade dos serviços para concretização de suas vendas:

as despesas com aquisição e manutenção desses equipamentos são arcadas pela Requerente justamente por serem essenciais para concretização das vendas dos seus produtos e, além disso, relevantes, pois diretamente relacionadas ao seu faturamento os gastos com manutenção desses equipamentos não correspondem a meros custos de sua atividade, mas sim efetivas despesas essenciais para o regular desenvolvimento da sua

operação e concretização da sua atividade fim – qual seja: venda de mercadorias – sendo, portanto, efetivos insumos da sua atividade, devendo-se reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre esses valores.

Aborda especificamente Equipamentos de Proteção Individual (EPI), tópico em que faz referência a Solução de Consulta COSIT nº 183/19, Parecer Normativo nº 5/2018 e Instrução Normativa nº 1.911/2019, aponta como motivo da glosa a falta de comprovação da utilização desses equipamentos nas áreas industriais ou prestação de serviço da empresa e alega que no curso do procedimento a Fiscalização não questionou a Requerente acerca desse aspecto e não solicitou segregação, optando por glosar a totalidade dos valores em violação direta à orientação vinculante da Receita Federal. Também assevera que:

162. De qualquer forma, conforme memória de cálculo anexada à defesa, é possível verificar que a maior parte das despesas que geraram os créditos glosados se referem a EPI efetivamente utilizados por funcionários da Requerente que atuam em suas áreas industriais ou na prestação de serviços, majoritariamente nos seguintes segmentos: área de controle laboratorial; manutenção de equipamento industrial e/ou da linha industrial, sendo parcela residual utilizada na área comercial.

Entende que os créditos devem ser validados e as glosas revertidas, ainda que para isso, caso se entenda necessário, seja convertido o julgamento em diligência.

Acerca de combustíveis, expõe que a glosa foi justificada pela falta de comprovação do uso na atividade industrial, sem que, no curso do procedimento, a Requerente tivesse sido especificamente questionada sobre isso. E argumenta:

Ainda assim, a memória de cálculo juntada à defesa – que também já havia sido disponibilizada à fiscalização, mas agora foi complementada com ainda mais informações – demonstra que as despesas incorridas com combustíveis que geraram os créditos aproveitados basicamente decorrem de:

-9 Aquisição de óleo BPF – utilizado como combustível nas caldeiras utilizadas diretamente no processo produtivo da Requerente para fabricação de seus produtos; e

-9 Lubrificantes de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo das bebidas fabricadas pela Requerente

Cita ementa de acórdãos do CARF e CSRF.

(C) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas com locação de bens

Reporta-se a Impugnante ao art. 3º, inciso V, e expõe que ao constatar que a maioria dos valores se referia à locação de veículos, a Fiscalização glosou a

totalidade dos créditos aproveitados pela Requerente, alegadamente por, não ter sido comprovado que eles teriam sido utilizados “em atividade de produção, industrialização ou prestação de serviços”.

Confirma que a maior parcela dos créditos glosados pelas autuações se referem a alugueis de veículos, e informa que a Requerente possuía contrato de locação de imóvel apenas com uma empresa listada pelo I. Agente Fiscal – a empresa SJ Peças – que, conforme memória de cálculo em anexo (Arq_ao_pag_0002 - Locação) – se referia ao “ao armazenamento de produtos industrializados e/ou comercializados pela LOCATÁRIA” (no caso, a Requerente).

Informa também que a Requerente acosta alguns contratos de locação de veículos questionados pela D. Fiscalização (doc. nº 6), sem prejuízo dos documentos já apresentados durante a fiscalização, como, por exemplo, extensa amostragem de documentos fiscais referentes às despesas questionadas (fls. 1935/3428).

Entende que, em relação a alugueis incorridos com a empresa SJ Peças, inexistente dúvida de sua relação direta à atividade econômica da Requerente, na medida em que a locação contratada objetivava justamente o armazenamento dos produtos por ela fabricados, com a finalidade de concretizar suas vendas.

Acerca das demais despesas, incorridas com locação de veículos, reporta-se a colunas AC e AH da memória de cálculo anexada aos autos, complementada pela Requerente, alegando indicarem que cerca de 98% dos valores glosados se referem à locação de veículos efetivamente utilizados no processo produtivo ou na concretização de vendas dos produtos fabricados pela Requerente, sendo, portanto, devidos os créditos de PIS e COFINS aproveitados.

Expõe tentar a Fiscalização desqualificar a documentação apresentada pela Requerente, afirmando, por exemplo, ter identificado que “muitos documentos possuem emitente e número de documento idênticos” (fls. 5715), mas que a Requerente revisou toda a sua documentação e não identificou nenhum documento em duplicidade ou com numeração ou emitente idênticos, de forma que essa alegação genérica, sem qualquer referência ou identificação por parte do I. Agente Fiscal, não deve ser considerada.

Cita decisões do CARF e entende que devem ser revertidas as glosas.

(D) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre ativo imobilizado

Reporta-se ao art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso III, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e ao art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/08 e expõe que considerando que a totalidade dos bens aqui em discussão foram adquiridos no mercado nacional para registro no ativo imobilizado a partir de julho de 2012, a Requerente optou por aproveitar os respectivos créditos de PIS e COFINS em seu valor integral, nos exatos termos da Lei nº 11.774/08, sendo a glosa da totalidade desses créditos decorrente de meras questões formais, porque os documentos

fornechos durante a fiscalização não teriam sido capazes de comprovar a origem dos créditos.

Entende que não houve a devida análise da documentação apresentada, culminando em erros nas autuações, que assim exemplifica:

ao examinar a memória de cálculo apresentada durante a fiscalização, aqui acostada novamente com algumas colunas complementares (Arq_ao_pag_0002 – Imobilizado), o I. Agente Fiscal alega não ter localizado 200 notas fiscais (item 91 do Termo de Verificação Fiscal).

E acrescenta insistir a Fiscalização em apontar o que classifica de pequenos equívocos dentre uma infinidade de informações prestadas, como, por exemplo, 6 chaves de acessos preenchidas de forma incorreta na planilha apresentada durante a fiscalização, equívoco esse já corrigido no novo documento juntado à defesa e, considerando se tratar de quantidade ínfima se comparado ao volume total de informações prestadas, não deve ser considerado suficiente para contaminar a totalidade da documentação apresentada pela Requerente, como pretende o I. Agente Fiscal.

Confirma a natureza dos ativos como sendo refrigeradores, geladeiras e bens necessários para armazenamento e exposição dos produtos comercializados pela Requerente como pallets, expositores e dispensers, o que também pode ser confirmado pela memória de cálculo anexada aos autos.

E, relativamente a refrigeradores e geladeiras alega serem bens essenciais à atividade operacional da Requerente na medida em que são utilizados para manter a temperatura necessária para manutenção da qualidade das bebidas comercializadas pela Requerente e, eventualmente, concretizar as suas vendas.

Quanto a bens necessários para armazenamento e exposição dos produtos – pallets, expositores, caixa de plásticos, afirma terem sido ativados por possuírem vida útil superior a 1 ano, e destaca sua função de manter a qualidade das bebidas e garantir seu transporte em condições adequadas durante os diversos percursos dos produtos fabricados pela Requerente que, por sua própria natureza, são de fácil deterioração, quebra ou furto.

Alega que, mesmo se questionado o enquadramento dos produtos no ativo imobilizado e o aproveitamento dos créditos de forma imediata (tendo em vista aquisições a partir de julho de 2012), ainda assim os créditos seriam validados por considerar as despesas com as aquisições de pallets e demais expositores e materiais para transportes como insumo, conforme jurisprudência dominante que cita e conclui pela necessidade de reversão das glosas.

(E) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas com benfeitorias e edificações

Refere-se ao art. 3º, inciso VII, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e à glosa por falta de comprovação da observância às regras específicas ao

aproveitamento desses valores, listadas no item 101 do Termo de Verificação Fiscal, e reportando-se aos documentos de fls. 3667/3882, assevera ter verificado que, por um lapso, de fato cometeu alguns equívocos no momento de comprovar a correta apropriação dos créditos sobre as benfeitorias e edificações, os quais, contudo, não lhe retiram seu direito creditório, na medida que serão devidamente esclarecidos nesta defesa, utilizando-se os próprios exemplos elencados pelo I. Agente Fiscal:

- NFS-e 2012-11, emitida por Construtora Acaiaca Ltda e NFS-e 11, emitida por J Roa Comércio de Equipamentos e Serviços Tecnológicos Ltda. EPP - Itens 101.1 e 101.2 do Termo de Verificação Fiscal

...

A Requerente esclarece que não aproveitou créditos extemporâneos de PIS e COFINS sobre despesas com esses fornecedores, cujos documentos fiscais foram inadvertidamente apresentados durante a fiscalização e, portanto, devem ser desconsiderados para fins de confirmação do crédito apropriado pela Requerente

- NFS-e 12 – Item 101.3 do Termo de Verificação Fiscal

A D. Fiscalização afirmou não ter conseguido conferir o valor do documento fiscal com o montante indicado na memória de cálculo discriminativa dos créditos aproveitados, inviabilizando, assim, a confirmação da regularidade dos valores apropriados pela Requerente.

A Requerente informa que, durante a fiscalização, considerando o volume dos documentos disponibilizados, enviou a documentação referente a essa despesa de forma incompleta. Assim, anexa à defesa as Notas Fiscais 12, 13 e 33 do fornecedor Helias Vicente de Farias – ME, que compõem o valor total do crédito de R\$ 54.120,08 (doc. n.º 8).

- NFe 15– Item 101.4 do Termo de Verificação Fiscal

Como suporte ao seu direito creditório, a Requerente anexa à defesa a totalidade dos documentos comprobatórios dos créditos relacionados a esse fornecedor, isto é, as Notas Fiscais 15, 16 e 20 do fornecedor Copel Construções & Obras Públicas, que compõem o valor total do crédito de R\$ 36.971,48 (doc. n.º 9).

- NF-e 25/NFE– Item 101.5 do Termo de Verificação Fiscal

A fim de comprovar a regularidade do crédito, a Requerente anexa à defesa as Notas Fiscais 25, 427 e 444 do fornecedor Obratec Engenharia e Construções Ltda, que compõem o valor total do crédito de R\$ 208.967,71 (doc. n.º 10).

- NFS-e 2518, 3861, 3982, 4155 e 4156– Item 101.6 do Termo de Verificação Fiscal - (doc. n.º 11).

Neste item, pelo fato de, por um equívoco, a Requerente ter apresentado durante a fiscalização a composição equivocada de notas fiscais comprobatórias dos créditos aproveitados sobre as despesas incorridas com a empresa Hewlett-Packard Ltda, o I. Agente Fiscal não conseguiu validar os valores discriminados na memória de cálculo de créditos que lhe foi apresentado.

Diante disso, a Requerente, corrigindo o equívoco, em boa-fé anexa a totalidade dos documentos corretos que compõem os créditos aproveitados no valor de R\$ 422.765,57, sendo (i) R\$ 401.117,57, de notas fiscais relacionadas a serviços de engenharia, arquitetura e obra civil, conforme discriminado nos respectivos documentos; e (ii) R\$ 21.648,00, a título de serviços para coordenação de projetos de consultoria, conforme documentos também anexos aos autos.

- NFFS 434– Item 101.7 do Termo de Verificação Fiscal

A fim de comprovar a regularidade dos créditos apropriados, a Requerente anexa à defesa as Notas Fiscais 434, 55952, 56832, 317 e 436 que compõem a totalidade do crédito aproveitado de R\$ 775.123,54 (doc. nE' 12).

- NF 1353– Item 101.8 do Termo de Verificação Fiscal - (doc. nE' 13)

A D. Fiscalização glosou o crédito pelo fato de a NF 1353 indicar o montante de R\$ 1.400.086,00 e ter como destinatária a empresa Dixer Distribuidora de Bebidas S/A (“Dixer”), e não a Requerente. Além disso, identificou diferença de R\$ 8.586,25 no montante indicado na memória de cálculo discriminativa dos créditos apresentada na fiscalização.

Em relação ao primeiro ponto, a Requerente anexa a NF 1353 e o documento de incorporação da empresa Dixer, de forma que o crédito relativo a essa nota fiscal era passível de utilização pela Requerente.

No que diz respeito à diferença identificada, a Requerente anexa telas que indicam dois lançamentos contábeis da empresa Dixer que totalizam R\$ 8.586,25 e, assim, comprovam a origem do crédito.

Conclui pela necessidade de reversão das glosas.

(F) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas com importações

Reporta-se a glosas de crédito sobre dispêndios com (i) serviços importados; e (ii) bens importados.

Acerca de serviços importados, transcreve item 105 do Termo de Verificação Fiscal e discorda da necessidade de registro das despesas no ativo imobilizado, expondo que

conforme se verifica da anexa memória de cálculo que discrimina os serviços importados (Arq_nao_pag_00032 – Importacao_servicos) – que

inclusive foi aceita pelo I. Agente Fiscal – os serviços se referem à manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo ou inseridas no contexto de geração de receitas da Requerente, como, por exemplo, manutenção dos refrigeradores utilizados para manter a temperatura das bebidas vendidas pela Requerente e comercializadas em canais de consumo imediato.

199. Todos esses serviços envolvem assistências técnicas ordinárias nos equipamentos da Requerente que, conforme já explicado em capítulo anterior, não agregam vida útil ao maquinário e, portanto, não demandam seu registro no ativo imobilizado da Requerente, como faz crer a D. Fiscalização sem qualquer embasamento legal ou documental, mas novamente baseado em meras suposições.

Apresenta exemplo reproduzindo excerto de memória de cálculo e de nota fiscal, (doc nº 14), alegando referir-se a período de 12 dias, inferior a vida útil de 1 ano

Descrição Do Crédito	Base de Calculo	CRÉDITO PIS (1,65%)	CRÉDITO COFINS (7,60%)	Razão social
Servicio de Asistencia en Sala de Clarificado por 12 dias	121.536,46	2.005,35	9.236,77	ANEKO SA

Item	Descripción	Cantidad	Precio Unit. (USD)	Total por item (USD)
0901	0001 - Servicio de Asistencia en Sala de Clarificado por 12 dias	1,000000	26459,000000	26459,00

E expõe possuir esclarecimentos razoáveis e documentação comprobatória que justificam o fato de as despesas com a contratação desses serviços não terem sido registradas em seu ativo imobilizado, não podendo prevalecer a argumentação genérica do I. Agente Fiscal.

Em relação a bens importados expõe como razão da glosa (i) alegadas divergências documentais, exemplificadas no item 108 do Termo de Verificação Fiscal; e (ii) inexistência do direito ao crédito sobre importação de embalagem.

Reporta-se a memórias de cálculo fornecidas pela Requerente e utilizadas pela Fiscalização, alegando serem novamente anexadas à defesa com complementos para discriminar ainda mais a natureza dos créditos (Arq_ao_pag_0002 – Importação_bens)

Alega também equívoco da Fiscalização pois, por se tratar de crédito apurado sobre operação de importação, a comparação do valor creditado não deveria ter sido realizada com a nota fiscal, mas sim com a respectiva Declaração de Importação que, além do valor de aquisição do bem, comporta outros custos arcados pela Requerente, como frete, seguro, taxas, entre outros. Assevera terem sido fornecidas à Fiscalização as Declarações de Importação (fls. 412/416 e 3887/3949), e que o I. Agente Fiscal, por equívoco, comparou os valores dos

créditos aproveitados com notas fiscais, quando, na realidade, deveria tê-lo feito com as respectivas Declarações de Importação.

Finaliza o tópico reportando-se a direito aos créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de embalagens, e alegando que a Requerente já demonstrou em capítulos anteriores que, seja no período do REFRI, seja em períodos posteriores quando esse produto é considerado insumo, a legislação, respaldada pela jurisprudência, é clara ao validar os créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Requerente, devendo-se, portanto, reverter as indevidas glosas realizadas pelas autuações.

(G) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS decorrentes de operações de incorporação

Reporta-se à glosa de créditos relacionados às incorporações das empresas ESTÂNCIA HIDROMINERAL DE ITABIRITO LTDA. ("Itabirito"), SUPRIPACK INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA. ("Supripack") e COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES S.A. ("CIA Fluminense") pelo fato de referidos créditos supostamente não terem sido registrados no campo F800 da EFD-Contribuições da Requerente, bem como por não ter sido possível comprovar a transferência dos créditos na EFDContribuições das empresas incorporadas.

Assevera que, quanto às empresas Itabirito e Supripack, ao contrário do alegado pelo Fisco, a Requerente comprovou desde a fiscalização (fls. 442 e 561) que esses créditos foram sim registrados no campo F800 da sua EFD-Contribuições, e reprisa ser frágil a análise realizada pelo I. Agente Fiscal na extensa documentação acostada aos autos. Informa anexar novamente as telas da sua EFD-Contribuições que demonstram os registros dos créditos relacionados às operações de incorporação no campo F800 (doc. nº 15), bem como acosta a documentação societária que respalda essas operações societárias, que também já constam às fls. 421/441(doc. nº 16).

Acrescenta que, distintamente do que imputado na autuação, essas empresas incorporadas não deixaram de registrar em suas EFD a transferência dos créditos à empresa incorporadora (no caso, a Requerente), mas apenas o fizeram com mero erro de preenchimento de obrigação acessória, pois essas empresas, ao invés de registrarem os valores dos créditos no campo "Valor do crédito transferido em evento de cisão, fusão ou incorporação", registraram esses valores no campo "Saldo de Créditos a Utilizar em Período de Apuração Futuro".

Reproduz tela a título de exemplo (fls.5892 – e-fls. 1085 – Parte 2) e informa anexar à presente defesa todas as telas das EFD-Contribuições das empresas incorporadas (doc. nº 15 acima), referentes a todos os meses dos créditos de PIS e COFINS em discussão, demonstrando, assim, que houve registro desses valores nas EFDs das empresas incorporadas, tendo ocorrido mero erro no preenchimento dessa obrigação acessória que, contudo, não gerou qualquer prejuízo ao Fisco, já que, como demonstrado (i) os valores foram de fato

registrados; e (ii) a Requerente corretamente registrou a totalidade dos créditos em sua EFD, inclusive no campo F800, ao contrário do alegado pelo Fisco.

Quanto à CIA Fluminense, alega que:

ao contrário das demais empresas incorporadas, não houve a transferência dos créditos de PIS e COFINS após a sua incorporação que justificasse o preenchimento do campo F800 da EFD-Contribuições da Requerente.

216. Conforme se verifica do Laudo de Avaliação anexado à Ata de Incorporação da CIA Fluminense (doc. nº 16 acima), essa empresa detinha os créditos de PIS e COFINS glosados pela D. Fiscalização à época da sua incorporação pela Requerente, o que por si só valida o direito de a Requerente, na qualidade de sucessora dos ônus e bônus da empresa incorporada, utilizar-se desses créditos:

Impostos a recuperar		10.590.864,36
ICMS		4.971.002,37
IPI		191.004,50
PIS/COFINS		1.485.998,12
IR e CS		3.937.310,05
IRRF s/ aplicação financeira		4.113,86
Outros		1.435,46

Acrescenta que após a incorporação da CIA Fluminense, a Requerente corretamente aproveitou os créditos de PIS e COFINS absorvidos após a operação societária, lançando-os devidamente nos registros 1100 e 1500 da sua EFD-Contribuições.

Conclui pela regularidade dos créditos aproveitados.

(H) Inexistência de créditos de PIS e COFINS “sem origem esdarecida ou comprovada”

Reporta-se aos itens 113 e 114 do Termo de Verificação Fiscal, expondo ter a Fiscalização descrito divergências de valores no mês de julho de 2015, supostamente identificada após comparar as memórias de cálculos apresentadas pela Requerente (que indicavam os valores de créditos de PIS e COFINS respectivos de R\$ 559.027,18 e 2.596.704,54) e sua EFD do período (que registravam valores respectivos de R\$ 530.745,83 e R\$ 2.462.389,89). Em razão disso, o I. Agente Fiscal glosou a diferença de créditos de R\$ 28.281,35 de PIS e R\$ 134.314,65 de COFINS.

Assevera que, no entanto, conforme se verifica da anexa tela da EFD-Contribuições da Requerente do mês de julho de 2015 (doc. nº 17), comprova-se que a Requerente de fato apenas utilizou R\$ 530.745,83 e R\$ 2.462.389,89 a título de créditos de PIS e COFINS, respectivamente, de forma que os valores glosados pelo I. Agente Fiscal sequer correspondem a créditos efetivamente utilizados pela Requerente.

Classifica de contrassenso a utilização do termo “glosa” para as diferenças de R\$ 28.281,35 de PIS e R\$ 134.314,65 de COFINS que se referem a valores de créditos NÃO utilizados pela Requerente

Reporta-se ao item 115 do Termo de Verificação Fiscal e questiona a glosa do montante de R\$ 130.898,00 a título de crédito de PIS supostamente não comprovado, já que, examinando as obrigações acessórias da Requerente, não conseguiu identificar se o valor seria originário de janeiro de 2015 ou setembro de 2014.

Informa que conforme demonstração de créditos em anexo (doc. nº 18), o montante questionado de R\$ 130.898,00, indicado no campo “11. Saldo de Crédito a Utilizar em Períodos Futuros”, é originário e remanescente do mês de setembro de 2014, período em que foi devidamente constituído. E continua:

225. Referido montante foi carregado pela Requerente ao longo dos meses, o que é plenamente permitido pela legislação, tendo sido utilizado em janeiro de 2015, dentro, portanto, do seu prazo prescricional, e sem qualquer empecilho quanto à comprovação da sua origem, já que, como visto, o crédito já estava devidamente constituído desde setembro de 2014, tendo sido baixado em janeiro de 2015 quando da sua utilização.

Conclui não ter aproveitado créditos sem origem devidamente esclarecida ou comprovada.

IV.4 INEXISTÊNCIA DE INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE PIS E COFINS POR DIVERGÊNCIAS ENTRE EFD E DCTF

Alega descrição equivocada da infração, ao referir-se a Fiscalização a valores declarados em EFD menores (ao invés maiores) do que os confessados em DCTF, bem como existência de erros no lançamento que assim identifica:

(i) imputou os valores de PIS do mês abril no mês de fevereiro de 2015 (R\$ 2.833,90); e

(ii) foi contraditório em relação ao valor de PIS do mês de maio de 2015, ora fazendo referência ao montante de R\$ 215.644,07, ora fazendo referência ao valor de R\$ 251.644,07 (Arq_ao_pag_0002 – Erros de apuração).

Assevera que as diferenças identificadas pelo I. Agente Fiscal são plenamente justificáveis e não geraram recolhimento a menor de tributos, atribuindo-as ao fato de que no ano de 2015, deixou de aproveitar diversos créditos que lhe eram devidos dessas contribuições e, em razão disso, iniciou trabalho para repetição desse indébito junto ao Fisco Federal.

232. A memória de cálculo em anexo ilustra os indébitos que foram apurados pela Requerente em relação aos períodos de apuração de 2015 (Arq_ao_pag_0002 – Indébitos), os quais foram tão somente constituídos em DCTF, razão pela qual o I. Agente Fiscal identificou diferenças com os mesmos períodos da EFD-Contribuições.

Reitera alegação de inexistência de obrigação de retificar sua EFD-Contribuições para registrar os indébitos constituídos nas DCTFs, conforme já devidamente comprovado em capítulo anterior, estando, inclusive, amparada pela jurisprudência. Ademais, a natureza desses indébitos em nenhum momento foi questionada pelo I. Agente Fiscal.

Conclui que as diferenças identificadas pelo I. Agente Fiscal não se referem à falta de recolhimento de tributos, mas sim ao lançamento de indébitos apurados pela Requerente e registrados em DCTF, sem qualquer prejuízo aos Cofres Públicos.

V. OS MOTIVOS PARA CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA

Opõe-se ao lançamento da multa isolada alegando (i) aplicação de penalidade em duplicidade e (ii) desproporcionalidade da multa, com ofensa a princípios constitucionais.

V.1 A ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DE DUPLA PENALIDADE SOBRE O MESMO FATO – PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Reporta-se à aplicação de multa proporcional de 75% do valor dos débitos de PIS e COFINS em cobrança nas autuações que exigem esses tributos e alega decorrerem do fato de a Requerente não ter retificado sua EFD-Contribuições quando do lançamento dos créditos de PIS e COFINS aproveitados de forma extemporânea. Expõe que:

239. Embora as penalidades tenham sido capituladas em dispositivos legais diversos, a infração formalizada pelos Autos de Infração que glosaram os créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Requerente já engloba a infração descrita no Auto de Infração de fls. 5813/5821 que formaliza tão somente a multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, o que enseja a aplicação do princípio da consunção ou absorção.

240. Como a Requerente entende ser desnecessária a retificação das obrigações acessórias para aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, conforme descrito acima, obviamente não vislumbrou a obrigatoriedade de retificar sua EFD-Contribuições, não existindo, portanto, informações inexatas como alega a D. Fiscalização, mas sim as informações que, no entendimento da Requerente, seriam suficientes para a manutenção dos seus créditos.

Discorre acerca do princípio da consunção e alega ocorrência de “bis in idem”, com conseqüente enriquecimento ilícito do Ente Público. Cita Acórdãos CARF referentes a legislação previdenciária e estimativas de IRPJ ou CSLL.

E conclui:

244. Considerando que a Requerente já foi punida tanto pela glosa dos créditos de PIS e COFINS, quanto pela aplicação da multa de 75% sobre os tributos exigidos em decorrência dessa glosa, não há sentido em penalizá-la

novamente com aplicação da multa isolada aplicada sobre um mesmo ato por ela praticado.

245. Diante do exposto, a Requerente pleiteia a aplicação do princípio da consunção/absorção para o fim de que, caso seja mantida a exigência fiscal dos Autos de Infração de fls. 5729/5770 e 5771/5812, o que se admite a título meramente argumentativo, seja cancelado o Auto de Infração de fls. 5813/5821, que apenas formaliza a cobrança de multa isolada, em razão da sua absorção pela penalidade já aplicada nas demais autuações.

V.2 DESPROPORCIONALIDADE E ABUSIVIDADE DA MULTA ISOLADA APLICADA

Discorre acerca de seu entendimento de que a penalidade tem cunho meramente arrecadatório, configura situação abusiva, desrespeitando art. 5º, inciso XXII, e artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Destaca não ter ocorrido embaraço à Fiscalização ou prejuízo aos cofres públicos.

Cita decisões judiciais acerca de penalidades, alega contrariedade ao disposto no artigo 113, § 2º do CTN e violação a princípios constitucionais da finalidade, razoabilidade e proporcionalidade.

Invoca discussão judicial no âmbito do STF em sede de repercussão geral nos autos do RE 640.452/RO, ainda sem voto proferido.

Requer a desconstituição do respectivo crédito tributário ou que, ao menos, seja reduzida a multa aplicada para patamares razoáveis, sob pena de violação aos artigos 150, inciso IV e 37 da CF.

Finaliza sua defesa, formulando pedido como segue:

259. Ante todo o exposto, a Requerente entende ter demonstrado e comprovado que:

(i) o I. Agente Fiscal não realizou a devida análise da vasta documentação e esclarecimentos apresentados em sede de fiscalização, culminando para que os lançamentos fossem realizados com base em meras suposições e aferições indiretas;

(ii) a legislação e jurisprudência não condicionam o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS à retificação de obrigações acessórias, devendo-se apenas respeitar o prazo prescricional de 5 anos, o que é fato incontroverso nestes autos;

(iii) a Requerente possui o direito de aproveitar a diferença de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de embalagens no período do REFRI – montante que representa mais de 90% da cobrança ora em discussão – na medida em que o art. 58-J, §15 da Lei nº 10.833/03, que previu esse direito creditório, não impôs qualquer restrição ao montante do crédito a ser aproveitado, sendo um contrassenso submeter a Requerente – adquirente

da embalagem – a coeficientes de redução aplicáveis pelos vendedores da embalagens para tributação do PIS e COFINS sobre sua receita de venda, o que, inclusive, é confirmado por diversas manifestações da própria RFB;

(iv) os demais créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Requerente e questionados nas autuações possuem embasamento legal e foram documentalmente comprovados, bem como não houve recolhimento insuficiente de PIS e COFINS no ano de 2015, conforme capítulos individuais acima; e

(v) a gravosa multa isolada aplicada pelo Auto de Infração de fls. 5813/5821 deve ser cancelada seja porque os créditos foram regularmente apropriados, seja em função do seu caráter confiscatório e desproporcional, além de ter sido aplicada em duplicidade sobre a mesma infração, devendo-se aplicar o princípio da consunção conforme jurisprudência do E. CARF.

260. Nesse sentido, a Requerente tem como demonstrada a total improcedência dos Autos de Infração ora impugnados, motivo pelo qual requer seja ACOLHIDA esta Impugnação para que sejam integralmente canceladas as exigências fiscais, incluindo principal, multa e juros, com o consequente arquivamento do processo administrativo.

261. Subsidiariamente, a Requerente pleiteia seja esta defesa JULGADA PROCEDENTE EM PARTE para que seja cancelado o Auto de Infração de fls. 5813/5821 ou, ao menos, reduzida a multa isolada por ele formalizada a patamares razoáveis.

262. Nestes termos, protestando por todos os meios de prova admitidos para demonstrar a total improcedência da exigência fiscal que lhe é formulada, inclusive pela posterior e oportuna juntada de documentos e/ou conversão do julgamento diligência caso se entenda necessário.

Acompanham a Impugnação:

Folhas dos autos	Folhas da parte 2 e-Fls	Descrição
fls. 5903/5924	1096/1117	cópias de documentos de identificação pessoal, substabelecimento, procuração, Ata de Assembleia da empresa, Estatuto (fls. 5916),
fls. 5926/10186	1119/5379	Doc 01: Demonstração resultado Exercícios – Contas Contábeis; LALUR 10181 Recibo de entrega de escrituração digital 10184 de 2016, 2017 e 2018
Fls. 10187/10245	5380/5438	Doc 02: REFRI – Regime Especial de Tributação de Bebidas frias - Consulta optantes
Fls. 10246/10286	5439/5479	Doc 03: Instrumento Particular de Cessão de Espaço, - 10251 Contrato de Prestação de Serviços de Transportes, - 10275 NF-e de Serviços

Folhas dos autos	Folhas da parte 2 e-Fls	Descrição
Fls. 10288/10470	5481/5663	Doc 4: Instrumento Particular de Cessão e Transferência e outras Avenças, - 5501 Contrato de Comodato, - 5504, 5516 Contratos de Prestação de Serviços, - 5529 Aditivo, - 5559 NF-e Serviços, - 5614, 5630, - 5632 NF compra
Fls. 10471	5664	Doc 5: – NF aquisição por Cia Fluminense
Fls. 10473 /10831	5666/6024	Doc 6: – Aditivos e Contratos de Locação de Veículos, - 5770 5794, 5995 e Aditivos a Contrato Locação de Veículos, - 5788 Recibos de locação, - 5812 Aditivo e Contrato de Locação de Caminhão, - 5878 Contrato de Prestação de Serviços de Manutenção e Reparos, - 5977 Aditivo Contrato Locação Comercial, - 6014 Contrato Prestação de Serviço Transporte
Fls. 10832/10843	6025/6036	Doc 7 – DANFE
Fls. 10844/10847	6037/6040	Doc 8 – DANFE e NF-e Serviços
Fls. 10848/10851	6041/6044	Doc 9 – NF-e Serviços
Fls. 10852/10855	6045/6048	Doc 10 - NF Serviços 2013
Fls. 10856/10883	6049/6076	Doc 11 - NF Serviços, DANFE, Fatura Prestação Serviços
Fls. 10884/10889	6077/6082	Doc 12 – DANFE, NF Serviços
Fls. 10890/10943	6083/6136	Doc 13 – Tela... Ata assembleia de 30/04/2012 (incorporação Dixer), - 6136 NF Serviços para Dixer
Fls. 10944/10949	6137/6142	Doc 14 – Fatura Exportação, Invoice
Fls. 10950/10996	6143/6189	Doc 15 – EFD – Contribuições – Registro F800 – Escrituração em Julho/2015, - 6161 e 6185 Cofins – EFD Contribuições Registro 1500, - 6180 Crédito Extemporâneo Janeiro/17 – (Sped) EFD Contribuições
Fls.10997/11081	6190/6274	Doc 16 – Ata Assembleia Jan de 2017 (incorporação Itabirito)- Laudo de Avaliação, - 6212 Ata de Assembleia de julho de 2015 Incorporação da Supripac, - 6234 Ata da Assembleia de setembro 2013 (incorporação Cia Fluminense)
Fls. 11082/11086	6275/6279	Doc 17 – Telas Consolidação da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do período

Folhas dos autos	Folhas da parte 2 e-Fls	Descrição
Fls. 11087/11088	6280/6281	Doc 18 – Telas Demonstração dos Créditos Apurados no período set 2014
Fls. 11089/11706	6282/6899	Doc 19 – DCTF retificadora jan a dez 2015, - 6888 Recibos de entrega de EFD Contribuições de jan a dez 2015
Fls. 11707	6900	Arquivo não paginável notas fiscais 1
Fls. 11708	6901	Arquivo não paginável Planilhas _ créditos (contendo Planilhas intituladas: Embalagens, Erros_de_apuração, Frete, Imobilizado,, Importação_bens_1, Importação_bens_2, Importação_servico, Indébitos, Insumos, Locação
Fls. 11709 / 11710	6902/6903	Arquivo não paginável XML_2
Fls. 11711/11712	6904/6905	Arquivo não paginável notas fiscais

Analisada a peça de defesa, por unanimidade de votos, a DRJ decidiu pela procedência parcial da impugnação, para ajustar os valores devidos de PIS relativos aos meses de fevereiro e março de 2015, e janeiro, fevereiro, março e junho de 2017, sob os termos ementados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PROVA. MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se pedido de diligência quando, além de não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação, se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção dos julgadores.

TRIBUTO SUJEITO A REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DESCONTADOS. LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Na exigência fiscal de tributo sujeito a regime de não cumulatividade a distribuição do ônus probatório deve ser feita em conformidade com as peculiaridades deste regime. Ao Fisco compete a prova do direito da Fazenda Pública em face da Contribuinte, devendo a Fiscalização, portanto, fazer a prova da base de cálculo e do valor do tributo devido, quando não admita como válidos os valores informados pelo Sujeito Passivo. Já ao Sujeito Passivo compete a prova dos fatos modificativos ou extintivos daquele direito, devendo este, portanto, fazer a prova da legitimidade e do montante dos créditos da não cumulatividade utilizados para descontar do tributo devido.

ERRO DE TRANSCRIÇÃO. SANEAMENTO.

A confirmação de transcrição incorreta de dados, quando da elaboração de Auto de Infração, constitui irregularidade que em nada afeta a validade do lançamento, classificando-se dentre aquelas previstas no art. 60 do Decreto 70.235, de 1972, e exigindo somente o seu saneamento, que se processa, em sede de julgamento, mediante declaração da parcial procedência do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

A apresentação da ECD com incorreções ou omissões acarreta a aplicação da multa prevista na legislação de regência. A multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória decorre de infração de natureza formal, que não guarda qualquer relação com a infração de natureza material de tributo não declarado objeto de lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

FALTA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE DCTF E ESCRITURAÇÃO.

A falta ou insuficiência de recolhimento e/ou declaração de tributo, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO EXTEMPORÂNEA. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação de EFD-Contribuições retificada (e/ou Dacon retificador) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

Assim, se os créditos (saldos do período) eram passíveis de apuração e não o foram na época própria, poderão ser apurados de forma extemporânea, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, quando for o caso, como as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e/ou da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), nas épocas em que devidas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS. REGIME ESPECIAL APROVEITAMENTO. MOMENTO. QUANTIFICAÇÃO.

O aproveitamento dos créditos referentes às embalagens adquiridas por fabricantes de bebidas de que trata o art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003, poderá

ocorrer, conforme parágrafo 15 do mesmo artigo, no período de apuração em que registrado o respectivo documento fiscal de aquisição, e nos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a II do art. 51 da mesma Lei, ou seja, nos valores das contribuições pagas pela fabricante das embalagens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EXTEMPORANEIDADE. GLOSAS.

Verificada inobservância do período e da forma de apropriação de créditos da não cumulatividade, justificam-se as correspondentes glosas.

Constatações no sentido de que dispêndios originadores dos créditos (além de apropriados sem observância das normas) não têm base legal e/ou suporte em documentos que permitam confirmar sua existência constituem razões subsidiárias para autuação que, não afastadas ou superadas na Impugnação, corroboram a manutenção da glosa.

FRETES. OPERAÇÕES DE VENDA. OUTRAS OPERAÇÕES.

A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza como carga e descarga, transferências entre estabelecimentos próprios, dispêndios relacionados a logística, não ensejam direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR e refletido no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Excluem-se do conceito de insumo, entre outros, itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, distintas da área de produção, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade comercial; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os

créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. LOCAÇÃO. VEÍCULOS.

Locação de veículos não enseja a constituição de crédito no regime não cumulativo, nem a título de locação de máquinas e equipamentos, nem em quaisquer das demais hipóteses de creditamento previstas na legislação que rege a matéria.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO.

A possibilidade legal de desconto integral de crédito a partir de julho de 2012 refere-se a aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, não se estendendo a bens utilizados em atividades posteriores à industrialização, bens esses que também não se caracterizam como insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENFEITORIAS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIÇÃO.

O aproveitamento de crédito decorrente de depreciação de benfeitorias e edificações requer a demonstração do valor da depreciação do bem, a identificação dos imóveis e seu relacionamento com a atividade da empresa, aspectos a serem comprovados pela Contribuinte.

IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. AQUISIÇÃO DE BENS. CRÉDITOS.

Não afastadas as constatações fiscais de que dispêndios com serviços importados de manutenção, por denotarem aumento de vida útil superior a um ano, deveriam ser registrados no ativo imobilizado e que dispêndios com aquisição de bens importados não são insumos, e, em relação a todos os dispêndios, não se aplicaria, quer pela data de aquisição quer pela natureza da aquisição, a dedução integral prevista no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, com redação da Lei nº 12.546/2011, deve ser mantida a glosa.

CRÉDITOS DE INCORPORADA.

A transferência de créditos por evento de incorporação deve estar registrada na Escrituração das pessoas jurídicas envolvidas, de modo a permitir o controle da existência e disponibilidade do direito.

CRÉDITOS ESCRITURADOS. ORIGEM.

Créditos informados na Escrituração Fiscal Digital, em registro específico de utilização no período, devem ter sua origem identificada pela Contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se na íntegra as mesmas ementas e conclusões da COFINS à contribuição ao PIS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A parcela desonerada foi objeto de Recurso de Ofício, e contra o valor do crédito mantido pela DRJ, tão logo intimada, a Recorrente protocolizou Recurso Administrativo Voluntário, alicerçado em questões fáticas-jurídicas, subdivididas nos tópicos:

II. OS FATOS

II.1 Esclarecimentos iniciais

II. OS FATOS II.1 Esclarecimentos iniciais

III. O V. ACÓRDÃO RECORRIDO

IV. OS MOTIVOS DETERMINANTES PARA A REFORMA PARCIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

IV.1 APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO E DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES

IV.2 A REGULARIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS APROPRIADOS SOBRE AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS NO PERÍODO DO REFRI

(A) Regularidade da documentação comprobatória dos créditos

(B) Esclarecimentos prévios sobre o REFRI

(C.1) Inexistência de restrição legal ao aproveitamento integral dos créditos

(C.2) Desnecessidade de afastar o Decreto nº 6.707/08 para reconhecer o direito da Recorrente – Correta interpretação desse dispositivo

(C.3) Possibilidade de aproveitamento extemporâneos de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de embalagens

IV.3 OUTROS CRÉDITOS

(A) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas de frete

(B) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre aquisição de insumos

(B.1.) Regularidade da documentação comprobatória dos créditos sobre insumos

(B.2.) Possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre insumos pela Recorrente

- Combustíveis

Manutenção de geladeiras

EPI

Combustíveis

(B) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas com locação de bens

(D) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre ativo imobilizado

(E) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas com benfeitorias e edificações

(F) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre despesas com importações

(G) Regularidade dos créditos de PIS e COFINS decorrentes de operações de incorporação

(H) Inexistência de créditos de PIS e COFINS “sem origem esdarecida ou comprovada”

IV.4 INEXISTÊNCIA DE INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE PIS E COFINS POR DIVERGÊNCIAS ENTRE EFD E DCTF

V. OS MOTIVOS PARA CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA

V.1 A ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DE DUPLA PENALIDADE SOBRE O MESMO FATO – PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

V.2 DESPROPORCIONALIDADE E ABUSIVIDADE DA MULTA ISOLADA APLICADA

Ao final a Recorrente pede:

VI. CONCLUSÃO E PEDIDO

257. Ante todo o exposto, a Recorrente entende ter demonstrado e comprovado que:

(i) nem o I. Agente Fiscal nem o V. Acórdão recorrido devidamente analisaram da vasta documentação e esclarecimentos apresentados em sede de fiscalização e anexados à Defesa, culminando para que os lançamentos fossem realizados e mantidos com base em meras suposições e aferições indiretas;

(ii) a legislação e jurisprudência deste E. CARF não condicionam o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS à retificação de obrigações acessórias, devendo-se apenas respeitar o prazo prescricional de 5 anos, o que é fato incontroverso nestes autos;

(iii) a Recorrente possui o direito de aproveitar a diferença de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de embalagens no período do REFRI – montante que representa mais de 90% da cobrança ora em discussão – na medida em que o art. 58-J, §15 da Lei nº 10.833/03, que previu esse direito creditório, não impôs qualquer restrição ao montante do crédito a ser aproveitado, sendo um contrassenso submeter a Recorrente – adquirente da embalagem – a coeficientes de redução aplicáveis pelos vendedores da embalagens para tributação do PIS e

COFINS sobre sua receita de venda, o que, inclusive, é confirmado por diversas manifestações da própria RFB;

(iv) os demais créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Recorrente e questionados nas autuações possuem embasamento legal e foram documentalmente comprovados, bem como não houve recolhimento insuficiente de PIS e COFINS no ano de 2015, conforme capítulos individuais acima; e

(v) a gravosa multa isolada aplicada pelo Auto de Infração de fls. 5813/5821 deve ser cancelada seja porque os créditos foram regularmente apropriados, seja em função do seu caráter confiscatório e desproporcional, além de ter sido aplicada em duplicidade sobre a mesma infração, devendo-se aplicar o princípio da consunção conforme jurisprudência do E. CARF.

258. Assim sendo, a Recorrente pleiteia seja DADO PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente o V. Acórdão recorrido, determinando-se, por conseguinte, o cancelamento integral dos débitos remanescentes objetos dos Autos de Infração em discussão, incluindo principal, multa e juros, com o consequente arquivamento deste processo administrativo.

259. Subsidiariamente, a Recorrente pleiteia seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para que seja cancelado o Auto de Infração de fls. 5813/5821 ou, ao menos, cancelada ou reduzida a multa isolada por ele formalizada a patamares razoáveis.

260. Como justificado acima, a Recorrente entende que a documentação nos autos é suficiente para provar suas alegações. Contudo, caso se entenda necessário o exame técnico e aprofundado de sua documentação contábil, a Recorrente reitera seu pedido formulado desde a Impugnação de conversão do julgamento em diligência para que não restem dúvidas quanto à regularidade das suas apurações e creditamentos de PIS e COFINS no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017.

261. Por fim, a Recorrente reitera seu interesse em realizar sustentação oral perante esse E. CARF, nos termos do artigo 58, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, e requer seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão neste processo administrativo, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que diversos debates rodeiam o lançamento¹, ora examinado, sendo eles:

- (i) Divergências entre DCTF e EFD-contribuições para o ano de 2015;
- (ii) Glosa de créditos descontados indevidamente para janeiro de 2015 a dezembro de 2017, porquanto aproveitados extemporaneamente sem o atendimento dos critérios legais necessários, ou/e, decorrerem de dispêndios que não ensejam apuração; e,
- (iii) Multa por apresentação de EFD-contribuições com informações inexatas ou incompletas.

Ao fim, a discussão colide com o conceito de insumos e os critérios legais para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos – receita de exportação, à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Posto isto, e antes de qualquer análise do mérito recursal, dois pontos merecem destaques após análise da decisão da DRJ (i) os requisitos necessários para fruição do crédito extemporâneo; e, (ii) a confirmação de retificação da DCTF a refletir as informações prestadas na EFD-contribuições.

Extraem-se da decisão recorrida:

(...)

Falta de Recolhimento – débitos constantes da escrituração não confessados em DCTF

(...)

É oportuno também registrar que, na autuação, a Fiscalização não questionou as bases de cálculo apuradas pela Contribuinte. E, nesse item do lançamento, limitou-se a constituir os créditos tributários relativos às contribuições que a Contribuinte havia apurado em EFD e não confessado em DCTF.

Para maior clareza, veja-se, a título de exemplo, dados da escrituração e de DCTF ativa referentes a maio/2015:

- EFD (fls. 5165 - e-fls. 358) em que a Contribuinte, após descontar créditos, apurou valores R\$ 4.086.595,05 de PIS e R\$ 10.114.139,72 de COFINS

¹ E-fl. 11.793 dos autos.

"Conforme relatado, a exigência decorre de:

- falta de recolhimento para períodos mensais de 2015 porque o sujeito passivo não informou em DCTF os mesmos valores que apurou como devidos nos EFD-Contribuições;
- glosa de créditos descontados indevidamente para períodos entre janeiro 2015 e dezembro de 2017 porque aproveitados extemporaneamente sem observância das disposições pertinentes, e porque, ainda que fosse tempestiva sua utilização, decorrem de dispêndios que não ensejam apuração de crédito ou, quando possível a apuração, não foram cumpridas as condições legais para aproveitamento;
- multa por apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas.

CONSOLIDAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS DO PERÍODO (M200/M600)		
Contribuinte: SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A		
CNPJ: 61.186.888/0001-93 Código SCP:		
Período de Apuração: 01/05/2015 a 31/05/2015		
Descrição	PIS/PASEP (R\$)	COFINS (R\$)
Valor Total da Contribuição Não Cumulativa Apurada no Período	12.515.960,04	57.552.829,13
Valor do Crédito Descontado, Apurado no Próprio Período da Escrituração	8.007.113,92	36.846.354,53
Valor do Crédito Descontado, Apurado em Período de Apuração Anterior	422.251,07	1.944.914,05
Valor total da Contribuição Não Cumulativa Devida	4.086.595,05	18.761.560,55
Valor da Contribuição Não Cumulativa Retida na Fonte, Deduzido no Período	0,00	0,00
Outras Deduções do Regime Não Cumulativo no Período	0,00	8.647.420,83
Valor da Contribuição Não Cumulativa a Recolher/Pagar	4.086.595,05	10.114.139,72
Valor Total da Contribuição Cumulativa no Período	0,00	0,00
Valor da Contribuição Cumulativa Retida na Fonte, Deduzido no Período	0,00	0,00
Outras Deduções do Regime Cumulativo no Período	0,00	0,00
Valor da Contribuição Cumulativa a Recolher/Pagar	0,00	0,00
VALOR TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO A RECOLHER/PAGAR NO PERÍODO	4.086.595,05	10.114.139,72

- DCTF ativa de maio/2015 (Fls. 4916 - e-fls. 109) com débito de PIS de R\$ 3.870.950,98

Extrato do Declarante - Débito / Créditos

Critério Crédito : Código = 0691-03

Critério Débito : Valor do Débito

Grupo	Código Receita	Período Apuração	Débitos Apurados	Pag. DARF	Comp. Pag. Ind. Maior/Compensações	Outras Compensações	Dedução com DARF
PIS/PASEP	0691-03	Mai/2015	3.870.950,98	783.944,01	3.087.006,97	0,00	0,00

- DCTF ativa de maio/2015 (Fls. 4924 – e-fls. 117) com débito de Cofins de R\$ 9.120.870,08

CNPJ: 61.186.888

Extrato do Declarante - Débito / Créditos

Critério Crédito : Código = 0776-03

Critério Débito : Valor do Débito

Grupo	Código Receita	Período Apuração	Débitos Apurados	Pag. DARF	Comp. Pag. Ind. Maior/Compensações	Outras Compensações	Dedução com DARF
COFINS	0776-03	Mai/2015	9.120.870,08	108.078,71	9.012.791,37	0,00	0,00

Observe-se que os valores apurados pela Contribuinte em EFD (no exemplo acima, R\$ 4.086.595,05 de PIS e R\$ 10.114.139,72 de COFINS) foram considerados pela Fiscalização (Quadro II do item 112 do Termo de Verificação Fiscal), sendo autuadas apenas as diferenças que deixaram de ser confessadas em DCTF.

Assim, em sede de impugnação, a Contribuinte pretende o reconhecimento do direito ao desconto de créditos que não tinham sequer sido informados na Escrituração. Pretende, portanto, na prática, a revisão dos valores dos créditos anteriormente informados.

(...)

Com efeito, a Contribuinte limitou-se a sustentar o direito aos créditos e apresentar quadros demonstrativos com os totais mensais dos supostos créditos e respectivas bases de cálculo, afirmando que teria retificado DCTF. Tais quadros não são suficientes para comprovar a existência de créditos de não cumulatividade passíveis de desconto da contribuição devida.

(...)

Assim, a simples alegação de existência de créditos que teriam reduzido os valores devidos, apurados na EFD, não é hábil a afastar o lançamento das diferenças autuadas, cabendo, apenas a correção dos equívocos de digitação acima referidos, relativos às exigências de PIS de fevereiro e maio de 2015.

Glosa - Créditos Extemporâneos

(...)

Como se vê, a legislação se reporta, para fins de determinação do crédito, ao mês de aquisição do bem ou serviço ou mês em que a despesa for incorrida, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

Assim, desde que os créditos sejam corretamente apurados e informados no Dacon (demonstrativo de apuração de contribuições sociais) ou EFD (escrituração fiscal digital) não precisam ser descontados no próprio mês de sua apuração.

Ou seja, isso significa que se deve respeitar a ordem lógica da norma citada acima: primeiro apurar o crédito dentro do mês de origem (fato gerador do crédito), com base nos critérios de rateio da época, para depois aproveitar eventual saldo nos meses subsequentes.

(...)

Inexiste, pois, impedimento legal para que a Contribuinte que tenha deixado de apurar os créditos (das contribuições sociais em foco) admissíveis no tempo correto, o faça posteriormente, desde que efetuando as devidas retificações.

Com efeito, se faz mister a retificação tanto dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacon) e/ou Escrituração, quanto das Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, consoante disposição das normas infralegais, vigentes desde antes dos fatos geradores autuados no presente processo, conforme adiante esclarecido.

(...)

Alegação de erro na apuração de débitos decorrentes da glosa de créditos extemporâneos

No item 24 de sua defesa, a Impugnante alega erros de apuração que impactaram nos valores cobrados, reportando-se à planilha anexa (Arq_ nao_pag_0002 –Erros de apuração - fls. 11.708 – arq nao pag).

Na referida planilha são apontados os erros referentes à infração por diferença entre DCTF e Escrituração, já analisados acima e, também, erros referentes a débitos decorrentes da glosa de crédito extemporâneo, esses últimos assim descritos:

PIS - A Fiscalização considerou valores indevidos entre Jan/2017 e Jul/2017 (sem justificativa)

(i) Jan/17 - A Fiscalização considerou o "Saldo do Crédito Disponível para Utilização" para composição do AI e não o valor efetivamente utilizado pelo contribuinte de forma extemporânea.

(ii) Fev/17 e Mar/17 - Não é demonstrado a composição dos valores (não corresponde com os valores descontados de forma extemporânea).

(iii) Abr/17 - A Fiscalização alocou em abr/17 o valor efetivamente utilizado em mai/17.

(iv) Mai/17 - A Fiscalização alocou em mai/17 o valor efetivamente utilizado em jun/17.

(v) Jun/17 - A Fiscalização alocou em jun/17 o valor efetivamente utilizado em jul/17.

(vi) Jul/17 - A Fiscalização alocou em jul/17 o crédito utilizado do "Próprio Mês (101) - Alíquota Básica" e não o crédito utilizado de forma extemporânea.

Tais ocorrências referem-se, na verdade, a erros de transcrição de valores da planilha de apuração dos débitos (Planilha EFD x Memória de Cálculo" - MC) para o sistema gerador do Auto de Infração de PIS (Sistema Safira, fls. 5773 – e-fls. 966 dos autos) e, conseqüentemente, nos valores dos débitos cobrados (cadastro do processo no e-processo).

(...)

Assim, utilizando para o PIS, nos períodos questionados pela defesa, o mesmo critério adotado pela Fiscalização na autuação de COFINS, bem como os mesmos valores de desconto de créditos indicados na autuação (fls. 5778 – e-fls. 971), em relação aos quais nada opôs a impugnante em sua planilha intitulada "Erros na Apuração", resulta:

Mês	Valor transferido <u>indevidamente</u> para o Auto de PIS (fls. 5773 – e-fls. 966)	Crédito descontado (fls. 5778 – e-fls. 971)	Valor exigido no Auto de Infração (fls. 5777 – e-fls. 970)	Planilha de apuração da Fiscalização PIS Utilizado no Período Coluna “H”	Valor resultante de PIS devido, de acordo com os critérios utilizados no Auto de Cofins
Jan/2017 (linha 28)	5.139.072,43 (utilizado valor da coluna B <u>ao invés</u> das colunas C e H)	-	5.139.072,43	3.527.514,17 (= célula “H28”)	3.527.514,17
Fev/2017 (linha 29)	5.267.148,88	823.979,78	4.443.169,10	3.775.886,99 (=célula “H29”)	3.775.886,99 – 823.979,78 = 2.951.907,21
Mar/2017 (linha 30)	3.803.665,51 (utilizado valor da célula “H31” de abril, <u>ao invés</u> da célula “H30” de março/2017)	851.729,18	2.951.936,33	3.655.590,62 (= célula “H30”)	3.655.590,62 – 851.729,18 = 2.803.861,44
Abril/2017 (linha 31)	3.477.027,74 (utilizou <u>indevidamente</u> valor de maio “H32”)	691.718,12	2.785.309,62	Nota da Célula “C31” – (mesmo critério utilizado no Auto de Cofins) 7.559.465,38 – 2.144.241,61 = 5.415.223,77 (= célula “D47” da Impugnante)	5.415.223,77 – 691.718,12 = 4.723.505,65

Maio/2017 (linha 32)	2.849.556,90 (utilizado <u>indevidamente</u> valor de junho “H33”)	781.972,23	2.067.584,67	3.477.026,74 (= célula “H32”)	3.477.026,74 – 781.972,23 = 2.695.054,51
Junho/2017 (linha 33)	3.246.323,19 (utilizado <u>indevidamente</u> valor de julho “H34”)	823.402,39	2.422.920,80	2.849.556,91 (= célula “H33”)	2.849.556,91 – 823.402,39 = 2.026.154,52
Julho/2017 (linha 34)	2.557.975,70 (utilizou célula “C34” <u>ao invés</u> de “H34”)	875.019,53	1.682.956,17	3.246.323,19 (= célula “H34”)	3.246.323,19 – 875.019,53 = 2.371.303,66

Assim, são passíveis de correção em sede de julgamento administrativo, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que se procede nesse julgamento, mediante redução da exigência de PIS dos períodos de janeiro, fevereiro, março e junho, todos de 2017, conforme tabela acima.

Observe-se, ainda, que, deixa-se de alterar para maior os valores lançados de PIS de abril, maio e julho, também de 2017, como refletidos na tabela acima, para evitar eventual alegação de agravamento da exigência, nos referidos períodos, em sede de julgamento, cabendo à Fiscalização analisar a conveniência e oportunidade de efetuar lançamento complementar para tais períodos e para outras exigências que entender cabíveis.

(...)

Importações

(...)

Opondo-se ao item 105 do Termo, assevera a Impugnante que, relativamente a serviços importados, trata-se de manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo ou inseridas no contexto de geração de receitas da Requerente.

(...)

Mas, o fato de o serviço de manutenção ter sido realizado em 12 dias não confirma que seus efeitos sobre o equipamento não aumentariam sua vida útil por mais de um ano. Pelo contrário, manutenção por tal período e de custo superior a 26 mil dólares pode denotar que deveria trazer benefícios superiores a um ano.

Reporta-se a memórias de cálculo fornecidas pela Requerente e utilizadas pela Fiscalização, alegando serem novamente anexadas à defesa com complementos para discriminar ainda mais a natureza dos créditos (Arq_ao_pag_0002 – Importacao_bens).

Mas, os alegados complementos (acréscimos em relação à planilha Doc_Compr_06_Importação de Sv que acompanha o Termo de Verificação Fiscal) consistem na coluna “N”, como a seguir reproduzida, contendo descrição sucinta que não permite afastar o entendimento fiscal de que essas despesas de manutenção deveriam ser registradas no ativo imobilizado e, em relação a elas, não aproveitaria a dedução íntegra prevista no 1º da Lei nº 11.774/2008, com redação da Lei nº 12.546/2011), pois não se trata de aquisição de máquina e equipamento, conforme previsto na norma tributária.

(...)

E atribui as diferenças de valor questionadas pela Fiscalização ao fato de ter comparado o valor da Memória de Cálculo com a Nota Fiscal quando o correto seria basear-se na Declaração de Importação (DI) a qual, além do valor de aquisição do bem, comporta outros custos arcados pela Requerente, como frete, seguro, taxas, entre outros.

Ocorre que em todos os itens acima transcritos (108.1, 108.2, 108.5 e 108.6) em que questionou a falta de esclarecimentos sobre a diferença entre o teor do documento fiscal e o valor do crédito apropriado, a Fiscalização também

consignou que ainda que pudesse ser explicado, em princípio não há base legal para se tomar crédito da operação:

- os bens importados não são insumos;

- as aquisições datam de 2010 ou início de 2011, e a dedução integral prevista na Lei nº 11.774/2008, somente é possível para as aquisições feitas após jul/2012; e

- as importações serem de períodos anteriores à obrigação de apresentar os EFDContribuições, pelo que necessária a demonstração da apuração de dezembro/2010 e de janeiro a março/2011.

Ou seja, ainda que fosse superada a diferença de valores descrita, outros motivos (além da extemporaneidade do registro do crédito sem observância das normas pertinentes) inviabilizam o reconhecimento do crédito e, tais motivos não foram refutados pela defesa nesse tópico.

(...)

Em relação as divergências documentais e entre DCTF e EFD-contribuições, foi informado pela Recorrente a retificação da DCTF, o que alteraria a base de cálculo das contribuições e que, a princípio parece não ter sido apreciado pela DRJ quando afirma:

Com efeito, a Contribuinte limitou-se a sustentar o direito aos créditos e apresentar quadros demonstrativos com os totais mensais dos supostos créditos e respectivas bases de cálculo, afirmando que teria retificado DCTF. Tais quadros não são suficientes para comprovar a existência de créditos de não cumulatividade passíveis de desconto da contribuição devida.

Reitere-se, a Interessada pretende infirmar informações por ela própria prestadas em documento anteriormente apresentado à Administração Tributária (EFD). Assim, é necessário que dita pretensão esteja calcada em provas documentais robustas que contemplem, inclusive, os correspondentes registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

(...)

Assim, a simples alegação de existência de créditos que teriam reduzido os valores devidos, apurados na EFD, não é hábil a afastar o lançamento das diferenças autuadas, cabendo, apenas a correção dos equívocos de digitação acima referidos, relativos às exigências de PIS de fevereiro e maio de 2015.

Na e-fl. 10.185 vê-se ECF-contribuições retificadora transmitida em 30/07/2019 e na e-fl 11.090 a retificadora da DCTF mensal.

Ademais, diversos documentos foram trazidos pela Recorrente em impugnação a exemplo da escrituração digital - SPED, contratos de locação, notas fiscais de serviços tomados, DCTF retificadora, dentre outros, e com amparo neles, esclarece a Recorrente:

196. Diante do exposto, tendo a Recorrente esclarecido e corrigido as divergências meramente documentais apontadas pela D. Fiscalização em relação

aos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre essas despesas, deve-se reconhecer que o V. Acórdão recorrido, data vênua, não examinou detalhadamente a documentação e esclarecimentos da Defesa, revertendo-se as glosas realizadas pelas autuações.

(...)

205. Já no que diz respeito aos créditos sobre bens importados, a D. Fiscalização glosou a totalidade dos valores em razão de (i) alegadas divergências documentais, exemplificadas no item 108 do Termo de Verificação Fiscal; e (ii) inexistência do direito ao crédito sobre importação de embalagem.

(...)

223. Nos itens 113 e 114 do Termo de Verificação Fiscal, o I. Agente Fiscal identifica divergências de valores no mês de julho de 2015, supostamente identificada após comparar as memórias de cálculos apresentadas pela Recorrente (que indicavam os valores de créditos de PIS e COFINS respectivos de R\$ 559.027,18 e 2.596.704,54) e sua EFD do período (que registravam valores respectivos de R\$ 530.745,83 e R\$ 2.462.389,89). Em razão disso, o I. Agente Fiscal glosou a diferença de créditos de R\$ 28.281,35 de PIS e R\$ 134.314,65 de COFINS.

224. No entanto, conforme se verifica da tela da EFD-Contribuições da Recorrente do mês de julho de 2015 anexada à Impugnação (doc. nº 17 da Defesa), especificamente no relatório denominado “Consolidação da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS do Período (M200/M600)”, a Recorrente apenas utilizou R\$ 530.745,83 e R\$ 2.462.389,89 a título de créditos de PIS e COFINS, respectivamente, de forma que os valores glosados pelo I. Agente Fiscal sequer correspondem a créditos efetivamente utilizados pela Recorrente.

225. Esse documento foi desconsiderado pelo V. Acórdão recorrido que, embasado em “perguntas e respostas da RFB”, entendeu que os registros dos créditos teriam sido realizados de forma divergente das orientações da RFB, o que, contudo, não é motivo para se desconsiderar documentação que efetivamente demonstra que a autuação glosa créditos não aproveitados pela Recorrente.

226. Não há qualquer dúvida, portanto, que deve ser revertida a glosa das diferenças de R\$ 28.281,35 de PIS e R\$ 134.314,65 de COFINS que se referem a valores de créditos NÃO utilizados pela Recorrente (sendo a utilização do termo “glosa”, inclusive, um contrassenso)

(...)

IV.4 INEXISTÊNCIA DE INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE PIS E COFINS POR DIVERGÊNCIAS ENTRE EFD E DCTF

233. Ocorre que, além dos erros cometidos pelo I. Agente Fiscal e corrigidos pelo V. Acórdão, a parcela remanescente em cobrança neste item – mantida

exclusivamente por de fato existir divergências entre valores da EFD-Contribuições e da DCTF - também deve ser cancelada, visto que as diferenças identificadas, que nunca foram negadas pela Recorrente, são plenamente justificáveis e não geraram recolhimento a menor de tributos. Vejamos.

234. Após revisitar seus documentos fiscais e bases de apuração do PIS e COFINS, a **Recorrente notou que, no ano de 2015, deixou de aproveitar diversos créditos que lhe eram devidos dessas contribuições** e, em razão disso, iniciou trabalho para repetição desse indébito junto ao Fisco Federal.

235. A memória de cálculo anexada à defesa ilustra os indêbitos que foram apurados pela Recorrente em relação aos períodos de apuração de 2015 (Arq_ nao_pag_0002 – Indêbitos), os quais foram tão somente constituídos em DCTF, razão pela qual o I. Agente Fiscal identificou diferenças com os mesmos períodos da EFD-Contribuições.

236. Vale reiterar que a Recorrente não tinha qualquer obrigação de retificar sua EFD-Contribuições para registrar os indêbitos constituídos nas DCTFs, conforme já devidamente comprovado em capítulo anterior, estando, inclusive, amparada pela jurisprudência, sendo a DCTF o documento competente para constituir dívidas tributárias, esta preenchida pela Recorrente, o que, inclusive, sequer é contestado pelo I. Agente Fiscal.

(...)

239. Conforme comprovado acima, a jurisprudência é majoritária ao permitir o aproveitamento extemporâneo de créditos sem retificação de documentos fiscais, de forma que o mero fato de as divergências identificadas pela RF13 se referirem a créditos lançados fora do seu período “original” não pode ser utilizado como argumento para se desconsiderar completamente a informação prestada e formalizar cobrança inexistente contra o contribuinte, visto que a documentação dos autos demonstram que a divergência de informações indicada pela fiscalização não gerou efetiva falta de recolhimento de tributo.

240. Diante disso, considerando que o próprio V. Acórdão recorrido reconhece que as diferenças identificadas neste item pelo I. Agente Fiscal decorrem da mera divergência de valores registrados em EFD-Contribuições e DCTF, as quais, contudo, não implicaram em recolhimento a menor de PIS e COFINS ou qualquer prejuízo ao Erário, deve-se reformar o V. Acórdão e cancelar a parcela remanescente em cobrança neste item das autuações.

241. A Recorrente entende que a documentação nos autos é suficiente para provar suas alegações. Contudo, caso se entenda necessário o exame técnico e aprofundado de sua documentação contábil, a Recorrente reitera seu pedido formulado desde a Impugnação de conversão do julgamento em diligência para que não restem dúvidas de que as divergências meramente documentais

identificadas na fiscalização não geraram falta de recolhimento do tributo aqui, portanto, exigido em duplicidade. (grifos nossos)

Uma análise pormenorizada mostra-se necessária, especialmente dada a juntada de novos documentos que, a princípio, não foram analisados pela fiscalização. Especialmente, se considerada que a divergência entre a DCTF e a EFD-contribuições decorrem dos créditos apurados extemporaneamente pela Recorrente.

No que diz respeito ao crédito extemporâneo, filio-me ao posicionamento do CARF que afasta condicionantes para a fruição do crédito apurado em outros períodos se não utilizados no mês. Isso porque a legislação do PIS/Pasep não-cumulativo (Lei nº 10.637/02) e da COFINS não-cumulativa (Lei nº 10.833/03) não fixam a condicionante, ao contrário autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, se não utilizados no mês, a teor do art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º. [omissis]

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Por essa razão, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito.

Das leituras do Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições e manual de perguntas e resposta, percebe-se que a retificação da escrituração da EFD-Contribuições é preferível, mas em caso de sua carência, orienta a Autoridade Fiscal que as operações sejam registradas em campos próprios 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins). Colaciono o que nos importa sobre o assunto:

83) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES? (Perguntas e Resposta²)

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 às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep (2021)³

(...)

2

<http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Respostas%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%B5es.pdf>

3

http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_35%20-%2018_06_2021.pdf

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.

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.

(...)

Registro 1501: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – Cofins

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 1500.

(...)

(grifos nossos)

Ou seja, a própria Receita Federal prevê a possibilidade de se apurar crédito extemporâneo sem que tenha havido, impreterivelmente, retificação.

No mesmo sentido, fundamentou a ex-Conselheira Dra. Tatiana Midori Migiyama, em seu Voto Vencedor no Acórdão nº 9303-012.977:

(...)

Vê-se, assim, que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não restringem a utilização de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, tampouco impõe, para tanto, restrições – retificação de obrigações acessórias (DCTF/DACON/atual EFD Contribuições), eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. Ora, tais leis estabelecem literalmente que o “crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Reforça-se tal direcionamento a própria orientação dada pela Receita Federal quando traz:

- Que as Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração;
- Quanto à atual EFD Contribuições, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins). Eis o que dispõe: “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”.

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época. Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.

(...)

(grifos nossos)

Com isso, conclui-se que os créditos extemporâneos apurados de acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de ressarcimento em momento diverso daquele do período de apuração, atendidos os critérios cumulativos (a) de decadência; (b) que não tenha aproveitado em períodos diversos; e, (c) detenha de liquidez e certeza (art. 74 da Lei nº 9.430/96 e 170 do CTN).

Voltando ao caso concreto, a ausência de retificação das obrigações acessórias decorreu na glosa de diversas rubricas a exemplo das embalagens (REFRI), fretes, ativo imobilizado, dentre outros e, conseqüentemente, na exigência do PIS e da COFINS sobre suas aquisições.

Nesse sentido, afastada a necessidade de retificação do Dacon e DCTF para fruição do crédito extemporâneo e ausente análise da natureza do crédito pela fiscalização, já que, como visto anteriormente, a falta de retificação das obrigações acessórias por si só, acarretou na negativa ao crédito, **a diligência fez-se necessária para que a fiscalização aponte de forma precisa o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos pela Recorrente bem como, informe a essencialidade e/ou relevância dos bens e serviços apropriados extemporaneamente, com a adoção do teste de subtração, à luz do RESP nº 1.221.170/PR-RR e dos Pareceres Normativos COSIT/RFB Nº 05/2018 e IN RFB nº 2.121/2022.**

A diligência servirá para certificar a manutenção ou não dos valores lançados.

Ante o exposto, decido pela conversão do julgamento em diligência com retorno dos autos à Unidade de Origem para que a fiscalização, com base na documentação apresentada pela Recorrente nos autos (e-fls. 5.925/11.710), e com fulcro no REsp nº 1.221.170/PR-RR e IN RFB nº 2.121/2022, apure a certeza e liquidez do crédito tributário sob litígio, nos seguintes termos:

- a) Elabore planilha com indicação da origem, natureza e essencialidade dos créditos extemporâneos como, ainda, confirme o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos, mesmo sem as DACON/DCTF retificadoras;
- b) Junte DCTF/DACON/EFD-contribuições retificadoras, se existentes para o período, e informe se os registros foram considerados na ocasião do lançamento e, se necessário, informe eventuais ajustes sobre o valor lançado;
- c) Afastada a obrigação de retificação da DCTF para apuração de crédito extemporâneo, e ajustada a base de cálculo da contribuição devida decorrente da divergência com a EFD-contribuições, informe se as divergências implicaram em recolhimento a menor de PIS e COFINS e se ainda há saldo a recolher de PIS e COFINS;
- d) Quanto aos bens e serviços importados, informe se resultou em aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da Recorrente inclusive, informe se o bem foi ativado/depreciado;

- e) Sendo necessário, que a fiscalização intime a contribuinte para que preste esclarecimentos e apresente documentação complementar para possibilitar os trabalhos fiscais;
- 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 manifestação; e,
- h) Após, que retorne o processo ao CARF para julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa