



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000411/2010-31
RESOLUÇÃO	3301-002.016 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DANONE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Mario Sergio Martinez Piccini (substituto[a]integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede(Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntário interposto por Danone Ltda., pessoa jurídica de direito privado, contra acórdão proferido pela 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – DRJ/SP, que julgou parcialmente procedente a manifestação

de inconformidade apresentada pela contribuinte em face de despacho decisório que indeferiu pedido de ressarcimento e não homologou declarações de compensação relativas a créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no valor original de R\$ 8.447.925,25, apurado no terceiro trimestre do ano-calendário de 2007, sob o regime da não cumulatividade, conforme previsão das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. O crédito pleiteado pela Recorrente decorre de diversas rubricas operacionais, entre as quais se incluem despesas com aquisição de bens para revenda, insumos industriais, energia elétrica, aluguéis de prédios e equipamentos, armazenagem, fretes, mão de obra terceirizada, manutenção de máquinas e equipamentos, peças de reposição, ativo imobilizado e créditos apropriados extemporaneamente. A empresa alega que todas essas despesas se enquadram nas hipóteses legais de creditamento, previstas no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

3. A fiscalização apontou inconsistências nas planilhas apresentadas e alegada ausência de parte significativa dos documentos comprobatórios, notadamente notas fiscais, afirmando que tais falhas comprometeriam a certeza e a liquidez dos créditos. Com base nessas alegações, proferiu despacho decisório glosando integralmente os créditos, entendendo, também, que os créditos apropriados extemporaneamente estariam em desacordo com a legislação, uma vez que não teriam sido precedidos da retificação das DAConS e DCTFs dos períodos correspondentes.

4. Intimada da decisão, a Recorrente apresentou tempestivamente manifestação de inconformidade, na qual sustentou, em preliminar, a nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação, inversão indevida do ônus da prova, indevida ampliação do escopo da fiscalização e desconsideração dos documentos efetivamente entregues. Alegou que houve glosa genérica e automática de todos os créditos, sem análise individualizada por rubrica, contrariando os princípios do contraditório e da ampla defesa.

5. Com relação ao mérito, defendeu a legitimidade do crédito em todas as rubricas indicadas, apresentando documentos fiscais, livros de registro de entrada, contratos, notas explicativas e parecer técnico da auditoria independente KPMG, que atestou a validade da escrituração dos créditos, com elevado grau de confiabilidade. Argumentou que os fundamentos utilizados no despacho decisório eram precários e incompatíveis com a realidade dos autos.

6. Assim, por fidelidade e economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto em complemento o relatório constante da decisão de primeira instância proferida pela DRJ, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

O processo em exame versa sobre um pedido de ressarcimento retificador relativo ao montante de R\$ 8.447.925,25, ao qual se acham vinculadas diversas declarações de compensação.

O valor pleiteado refere-se a créditos de Cofins apurados no 3º trimestre de 2007, relacionados a receitas tributadas à alíquota zero no mercado interno. Em despacho decisório exarado nas fls. 4.931/4.940, a DERAT/SPO indeferiu o pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas. Intimada da decisão por via postal em 14/06/2012 (fl. 4.943), a interessada apresentou em 16/07/2012 — tempestivamente portanto — a manifestação de inconformidade anexa às fls. 5.021/5.085, acompanhada dos documentos reunidos nas fls. 5.086/5.145, na qual expõe os seguintes argumentos:

Preliminar

Introdução

A requerente é detentora de créditos de Pis e Cofins oriundos de “despesas relacionadas ao frete e armazenagem, bens e serviços utilizados como insumos para a consecução da sua atividade, bens para revendas, aluguel e energia elétrica, dentre outras despesas, conforme comprovam os documentos apresentados à Fiscalização”.

Assim, “descontou tais créditos para abatimento com os próprios débitos de PIS e COFINS referentes ao 3º trimestre de 2007, bem como, formulou pedidos de ressarcimento e declarações de compensações do saldo credor de PIS e COFINS remanescente, como expressamente autorizado pela legislação (arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03)” .

No entanto, a “Fiscalização glosou a totalidade dos créditos de COFINS oriundos do mercado interno e importações relacionados ao 3º trimestre de 2007, utilizados pela Requerente na declaração de compensação, sob o fundamento de que não haveria liquidez e certeza em relação aos créditos pleiteados pela Requerente”.

Entendendo ser da contribuinte o ônus de provar a legitimidade do crédito, a autoridade fiscal afirma que ela não se desincumbiu dele, pois “teria deixado de apresentar uma quantidade significativa de documentos e ainda os teria apresentado de forma deficiente, mesmo após 78 (setenta e oito) dias que a d. Fiscalização lhe concedeu para essa apresentação documental”.

A autoridade fiscal assevera, com base nas informações prestadas pela requerente que os valores pleiteados a título de “outros créditos a descontar” (créditos apropriados extemporaneamente pela empresa relacionados aos anos de 2004, 2005 e 2007) foram apropriados em desacordo com o procedimento previsto na legislação.

Segundo o autor do despacho decisório, a requerente “deveria ter retificado o DACON e a DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu e,

posteriormente, ter requerido a restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos, não podendo escriturar extemporaneamente os créditos em DACON”.

Quanto às despesas com frete, afirma a autoridade fiscal que dão direito a crédito apenas os “fretes incorridos nas vendas suportadas pela Requerente” e que, “diante das informações fornecidas pela Requerente, não seria possível segregar as despesas de fretes decorrentes de vendas das despesas de fretes entre estabelecimentos ou incorridos com o transporte de matéria-prima” .

Já no tocante às despesas com “aluguéis de prédio” e “ativo imobilizado”, a fiscalização “afirmou que as informações prestadas pelo contribuinte seriam satisfatórias e ainda fez o comentário de que as informações/documentos apresentados deveriam ser analisados posteriormente. No entanto, ao final, deixou de analisar os documentos apresentados, glosando os créditos em referência”.

{A recorrente transcreve, no item 25 de seu arrazoadado, parte do despacho decisório — “fundamentos apresentados”}

No entanto, não merecem prosperar os referidos fundamentos, que levaram a autoridade fiscal a glosar os créditos de Pis e Cofins, cuja totalidade deve ser reconhecida.

“Isso porque, ficará amplamente demonstrada a nulidade da r. decisão, uma vez que a Fiscalização deixou de analisar a totalidade dos documentos apresentados pela Requerente no curso da Fiscalização, invertendo o ônus da prova de maneira equivocada e ilegal” (grifei).

Confirma a manifesta nulidade do despacho decisório o fato de a KPMG (renomada empresa de auditoria contratada pela requerente), realizando o trabalho que o Fisco não fez (doc. 03) , ou seja, “um levantamento dos créditos apropriados por alguns dos estabelecimentos da Requerente, mediante o cruzamento de informações contábeis e fiscais”, ter concluído pela legitimidade integral dos créditos apurados.

“Ora, essa constatação apenas reforça o fato de que a d. Fiscalização dispunha de todas as informações necessárias para a comprovação da legitimidade dos créditos, mas não investigou tais fatos, optando pelo atalho de inverter o ônus da prova, no afã de tentar evitar o transcurso do prazo decadencial”.

Não tem previsão na legislação o procedimento de apropriação dos créditos extemporâneos de Pis e Cofins que a autoridade fiscal julga ser o correto, ao passo que o creditamento realizado pela empresa, bem ao contrário, possui base legal, contábil e fiscal.

Da precariedade do despacho decisório

O “despacho decisório é absolutamente nulo, em razão da patente precariedade da ação fiscal e da indevida inversão do ônus da prova” (grifei).

“Os créditos apurados pela Requerente foram glosados porque a D. Fiscalização entendeu que a Requerente teria deixado de comprovar documentalmente - o que não

é verdade - a legitimidade dos créditos apurados e utilizados pela Requerente nos procedimentos de compensação”.

A autoridade fiscal limitou-se a glosar integralmente os créditos lançados pela empresa nos processos de compensação, “sem analisar a natureza das despesas incorridas pela Requerente, e, conseqüentemente, a viabilidade da apropriação de créditos sobre tais despesas, e sem apurar a efetiva ocorrência dessas despesas”.

“Mais do que isso, a D. Fiscalização limitou-se a discorrer, de forma genérica e sem enquadramento ao caso concreto, sobre a legislação atinente aos créditos extemporâneos e aos créditos decorrentes de despesas de frete, como se a Requerente não tivesse demonstrado no processo de fiscalização a legitimidade dos créditos apropriados, e pior, como se estas fossem as únicas despesas incorridas pela Requerente” (grifei).

“No entanto, pela simples análise das DACONs do período do 3º trimestre de 2007, é notório que a Requerente se apropriou de outros tantos créditos além daqueles decorrentes das despesas com frete e dos créditos extemporâneos. Tudo conforme a legislação autoriza” (grifei).

{Cita como exemplo a DACON de setembro de 2007, cuja ficha 16A, referente à apuração dos créditos de Cofins vinculados a aquisições no mercado interno, reproduz no item 38 da manifestação de inconformidade}

O total apurado nessa ficha a título de crédito corresponde à somatória dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, dos créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno e dos créditos presumidos.

Ocorre que, embora a requerente tenha apurado créditos sobre bens para revenda, bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumo, despesas de energia elétrica, despesas de alugueis, entre tantos outros, a autoridade fiscal, sem qualquer justificativa plausível, deixou de fazer seu trabalho de fiscalização e, simplesmente glosou integralmente os créditos apurados no período, sem qualquer justificativa, indeferindo os pedidos de compensação.

Apenas em 02/02/2012, isto é, 78 (setenta e oito) dias antes da prolação do despacho decisório, foi intimada do início do procedimento fiscal para apuração dos créditos declarados, muito embora a fiscalização se tenha iniciado anos antes, em 2009.

No que toca às informações solicitadas pela autoridade fiscal nesse curto período, a recorrente apresentou as memórias de cálculo pedidas, assim como “quase a

totalidade das amostras das notas fiscais dos anos de 2007 a 2011 (deixou de apresentar apenas 36 notas fiscais das 1.430 notas fiscais solicitadas)”.

Quanto ao ano de 2007, “período do presente despacho decisório, apenas 02 das 152 notas fiscais solicitadas não foram apresentadas, apesar de os espelhos das referidas notas terem sido apresentados”.

“A fim de evitar a decadência do período de 2007, o I. Auditor-Fiscal deixou de analisar os documentos apresentados pela Requerente que comprovam o crédito de PIS e COFINS do ano de 2007 e, indevidamente inverteu o ônus da prova”.

Além disso, não condiz com a verdade a afirmação de que significativa quantidade de documentos não foi apresentada.

II.1) Do histórico das diligências realizadas para a formalização do despacho decisório

{A seguir, a recorrente relata de forma sucinta os principais fatos da fiscalização realizada no período de 2009 a 2011}

Em resumo, “até setembro de 2011, passados praticamente 02 (dois) anos desde o início da Fiscalização e após dois auditores-fiscais, a Requerente estava sob fiscalização para análise do crédito de PIS e COFINS referente ao período do primeiro trimestre de 2008 ao quarto trimestre de 2010”, não tendo sido intimada em momento algum a apresentar documentos ou informações sobre o ano-calendário de 2007, até porque este último não era objeto da fiscalização.

Em dezembro de 2011 houve nova alteração em ambos os MPF relativos à fiscalização em curso, assumindo os trabalhos um terceiro auditor-fiscal, o qual, além de solicitar novas informações relativas aos anos de 2008, 2009 e 2010, ampliou de maneira indevida o escopo da fiscalização e “solicitou a apresentação de memórias de cálculo de cada uma das rubricas da DACON em relação ao período do 2º trimestre de 2007 ao quarto trimestre de 2007 e do 1º trimestre de 2011”

Tais períodos, porém, como já asseverado, nunca foram objeto da fiscalização.

Em síntese, o novo auditor fiscal, por meio de termo de intimação datado de 26/12/2011, exigiu os seguintes documentos:

“notas fiscais elencadas pela Fiscalização que se referem aos anos de 2009, 2010 e 2011;

memória descritiva de cálculo de cada uma das rubricas da DACON do período do 2º trimestre de 2007 ao 1º trimestre de 2011;

memória de cálculo específica para a rubrica despesa de frete e armazenagem desse período;

demonstrativo da receita operacional bruta mensal e esclarecimentos sobre o processo produtivo”.

Portanto, apenas em 26/12/2011 “foi intimada a apresentar a memória de cálculo relacionada aos créditos de PIS e COFINS oriundos do ano de 2007”, sendo-lhe concedido — não obstante o período analisado e a enorme quantidade de informações — o prazo de apenas 10 dias para fornecer toda a documentação mencionada acima.

Dada a impossibilidade de, em prazo tão exíguo, reunir todos os documentos do período de 04/2007 a 03/2011 e elaborar as memórias de cálculo relativas aos créditos de Pis e Cofins, solicitou prazo adicional para sua apresentação.

Muito embora não estivesse obrigada a “apresentar os documentos referentes ao ano de 2007, por que não estava no escopo/objeto do MPF original”, envidou todos os esforços para cumprir a solicitação fiscal, apresentando os documentos que enumera nos itens 67 e 68 da manifestação de inconformidade.

“Somente em 02/02/2012, a Requerente foi intimada do Termo de Início de Procedimento de Fiscalização que informava a substituição do MPF-D nº 08.1.80.002009-00039-1 pelo MPF-F nº 08.1.90.00-2012-00227-4, em razão da alteração do período de fiscalização do PIS e da COFINS, que passou a ser do 2º semestre de 2007 ao 4º trimestre de 2008.”

“Assim, apenas em 02 de fevereiro de 2012 foi aberta formalmente a fiscalização relacionada ao ano de 2007, tendo a Requerente sido intimada do início da Fiscalização para apuração dos créditos de PIS e COFINS do segundo trimestre de 2007 ao quarto trimestre de 2007 que deram origem ao presente despacho decisório.”

Ademais, apenas em 15/02/2012 recebeu o primeiro pedido formal para apresentação de documentos relativos ao ano de 2007, tendo a autoridade fiscal solicitado em especial a apresentação dos seguintes documentos no prazo de 20 dias:

“cópias de amostras das notas fiscais,

memórias de cálculos específicas para a rubrica de créditos calculados sobre o ativo imobilizado,

critérios objetivos para que fosse possível identificar se as despesas de frete estavam vinculadas exclusivamente às operações de vendas e suportadas pelo contribuinte,

esclarecimentos sobre a rubrica outros créditos a descontar da DACON,

planilhas referentes aos valores dos aluguéis dos prédios e equipamentos” .

39. Em resposta, obtido prazo adicional para cumprimento do despacho, a Requerente apresentou em 28/03/2012 todos os documentos e explicações solicitados, em especial os seguintes documentos:

“duas caixas contendo as notas fiscais solicitadas pela D. Fiscalização. Em relação ao ano de 2007, a Requerente deixou de apresentar apenas 02 notas fiscais dentro de um universo de 152 notas solicitadas pela D. Fiscalização;

memórias de cálculo dos créditos do ativo imobilizado; e

planilhas que demonstravam os valores informados a títulos de aluguéis de prédios”.

Quanto às despesas de frete, informou que já havia prestado nas intimações anteriores todos os esclarecimentos ao seu alcance, tendo inclusive aberto as rubricas “despesas de aquisição” e “despesas de fretes e armazenagem”, nas quais demonstrou “todas as despesas que se relacionam com serviços de transporte passíveis de registro de crédito, pormenorizando por documento fiscal com indicação de data, fornecedor e valores”.

Tendo embora apresentado todos os documentos solicitados, foi em 11/04/2012 “reintimada a apresentar a memória de cálculo dos valores informados em cada uma das rubricas da DACON e as notas fiscais que faltavam, uma vez que, no entendimento da D. Fiscalização, as memórias de cálculos apresentados não refletiriam a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, em razão das diferenças relevantes encontradas”.

Em 03/05/2012 apresentou as notas fiscais que faltavam, não tendo encontrado apenas duas notas da amostragem do ano de 2007 solicitada pelo auditor fiscal.

Quanto às divergências existentes entre os números apresentados nas memórias de cálculo e os valores das notas fiscais, esclareceu que se deviam ao fato de as informações terem sido importadas de forma incorreta do sistema de gerenciamento de dados em uso nos anos de 2007 e 2008, o qual atualmente já não é utilizado pela empresa.

Por isso solicitou a concessão de prazo adicional para apresentar esclarecimentos a respeito das referidas divergências, as quais, como visto, decorriam tão somente do manuseio incorreto dos dados.

A autoridade fiscal, porém, indeferiu a solicitação e proferiu o despacho decisório, indeferindo os pleitos de compensação, com os seguintes fundamentos: incorreção das memórias de cálculo e falta de apresentação de parte relevante da amostragem das notas fiscais, “o que comprometeria a certeza e a liquidez dos créditos de PIS e COFINS pleiteados pela Requerente”.

Quanto às rubricas de “aluguéis de prédios” e “ativo imobilizado”, embora afirme no despacho decisório serem satisfatórias as informações contidas nas planilhas apresentadas, reconhecendo portanto não haver divergências nas memórias de cálculo, a autoridade fiscal não analisou o mérito dos créditos, limitando-se a glosá-los sem qualquer justificativa.

O que se nota é que a autoridade fiscal, em vez de analisar todos os documentos fornecidos pela empresa no curso da fiscalização, apenas buscou um atalho para

evitar a decadência do crédito tributário, sendo possível perceber claramente a nulidade do despacho decisório, visto que a glosa dos créditos de Pis e Cofins se funda unicamente nas supostas divergências das memórias de cálculo.

“Aliás, como já visto, o trabalho fiscal não faz nenhum sentido, uma vez que, na prática, glosa todos os créditos da Requerente, com a suposição, sem qualquer prova, de que a empresa não faria jus” a eles.

Ora, como conceber que uma empresa industrial, tal como a requerente, não faça jus a um único crédito de Pis e Cofins? A adotar-se tal entendimento, chegar-se-ia à conclusão de que ela não arcara com nenhum custo ou despesa em seu processo industrial no ano de 2007.

Trata-se de entendimento equivocado. “É óbvio que a Requerente incorreu com custos e despesas em relação ao ano de 2007, que lhe garantem o direito de crédito de PIS e COFINS, fato provado pelas próprias notas fiscais que foram entregues à Fiscalização”.

“No entanto, ao deixar de analisar todos os documentos fiscais da Requerente, a r. decisão chegou à equivocada conclusão de que a Requerente não teria provado os créditos de PIS e COFINS e, de maneira equivocada, inverteu o ônus da prova”.

Assim, a única conclusão a que se chega é que o despacho decisório foi proferido de maneira arbitrária com o intuito de impedir a homologação tácita das compensações efetuadas com os créditos de Cofins referentes ao 3º trimestre de 2007, tendo em vista que a fiscalização se iniciou apenas em fevereiro de 2012 relativamente a tal ano.

II.2) Da impugnação específica dos elementos que redundaram na inversão do ônus da prova - comprovação da manifesta nulidade do despacho decisório

Conforme trechos do despacho decisório transcritos no item 97 da manifestação de inconformidade, a glosa da integralidade do crédito da requerente se fundamenta apenas na afirmação de que lhe faltaria certeza e liquidez devido à falta de apresentação de parte das notas fiscais e às divergências existentes nas memórias de cálculo apresentadas.

Ao contrário do que alega a autoridade fiscal, praticamente todas as notas fiscais solicitadas foram apresentadas, com exceção de algumas notas extraviadas, cujos espelhos de qualquer forma também foram apresentados.

A autoridade fiscal, entretanto, não cruzou essas notas fiscais com a contabilidade da empresa nem tampouco com os créditos por ela registrados em DACON, trabalho que acabou sendo feito pela auditoria independente contratada pela contribuinte.

Desconsiderando, sem qualquer justificativa, a documentação da requerente, o autor do despacho decisório limitou-se a calcar seu raciocínio na consideração de que “uma planilha preparada pela Requerente para atender à Fiscalização apresentaria divergências, o que comprometeria a ação fiscal de investigação da

liquidez e certeza dos créditos de PIS e COFINS registrados nos processos de compensação”.

Quanto às divergências alegadas, a contribuinte comprometeu-se a sanar quaisquer falhas que a planilha pudesse apresentar, proposta que foi sumariamente rechaçada pela autoridade fiscal.

“Aliás, a título argumentativo, se por algum motivo a d. Fiscalização não aceitasse a planilha apresentada pela Requerente - que não é um documento legal - para ser no mínimo coerente, a ação fiscal deveria ter respeitado as informações constantes das notas fiscais, que comprovam o crédito e, ainda, ter feito o cruzamento de tais informações com a contabilidade, para aferir a correção dos valores lançados nos processos de compensação.”

As referidas notas fiscais ilustram inúmeras despesas assumidas pela empresa em sua atividade industrial, todas as quais geram crédito, nos termos do art. 3º da lei nº 10.833/2003: bens adquiridos para revenda (inciso I), bens e serviços utilizados como insumo (inciso II), despesas com energia elétrica (inciso III), despesas de aluguéis de prédios (inciso IV), despesas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI) e despesas de armazenagem e frete (inciso IX).

“Nesse sentido, a Requerente faz referência às fls. 1.167 a 4.087 do presente processo, onde constam Notas Fiscais apresentadas à Fiscalização, segundo a amostragem solicitada para o ano de 2007.”

Veja-se, a título de exemplo, a quantidade de lançamentos de despesas geradoras de créditos na já mencionada DACON de setembro de 2007.

Diante de todas estas despesas bastaria à autoridade fiscal avaliar a sua ocorrência e pertinência, à luz dos documentos fiscais e contábeis da requerente, o que simplesmente não foi feito. Daí a manifesta nulidade do trabalho fiscal.

Aliás, embora não tenha efetuado o cruzamento dos referidos documentos, o autor do despacho decisório tampouco contestou as informações fiscais e contábeis da requerente, de modo que nesse caso "deveria ter aceito automaticamente a legitimidade dos créditos registrados e utilizados nos processos de compensação”.

“E isso por uma razão simples. Os lançamentos contábeis e fiscais fazem prova inequívoca da certeza e da liquidez dos créditos de COFINS, cabendo à d. Fiscalização, após ampla investigação, provar se existe alguma falha em tais lançamentos. Se não o faz a d. Fiscalização DEVE acatar as informações que amparam a legitimidade dos créditos.”

Trata-se de previsão expressa do RIR/99, o qual dispõe que a escrituração do contribuinte faz prova a seu favor (art. 923), sendo que o ônus da prova cabe à autoridade administrativa para demonstrar a inveracidade dos fatos registrados na contabilidade (art. 924).

Note-se que o art. 923, que vincula a ação fiscal, não menciona controles paralelos (ou seja, a planilha), referindo-se apenas à escrituração contábil e fiscal da empresa.

“Se a correta escrituração existe, e ela não é contestada pela d. Fiscalização, já que a contestação fiscal relaciona-se apenas à planilha - que não é documento contábil ou fiscal - tais documentos comprovam a veracidade dos créditos tomados.”

Em suma, como a autoridade fiscal em nenhum momento desqualificou os documentos fiscais e contábeis da empresa, que fazem prova do direito de crédito, o trabalho fiscal é manifestamente nulo. Por outras palavras, não tendo desqualificado a escrituração da contribuinte, não pode o autor do despacho decisório contestar-lhe os créditos apropriados.

A única possibilidade de glosar os créditos apropriados, sem investigar-lhes a natureza, seria a autoridade fiscal provar, “de forma absolutamente inequívoca, a imprestabilidade dos registros contábeis e das Notas Fiscais da Requerente”.

Embora seja indiscutível a possibilidade de, eventualmente, presumir a ocorrência de dado fato ou mesmo arbitrar a base do lançamento, o art. 148 do CTN é expresso ao afirmar que a autoridade administrativa apenas pode realizar o arbitramento quando comprovada a imprestabilidade dos documentos fiscais da empresa.

“Em suma, como a d. Fiscalização não contesta os lançamentos contábeis e os documentos fiscais da Requerente, prevalece a liquidez e certeza dos créditos, pois sua base goza de presunção de verdade e certeza, a favor do contribuinte.”

O seguinte excerto extraído do despacho decisório é mais um exemplo da falta de comprometimento da autoridade fiscal em relação à análise da materialidade dos créditos tomados pela requerente: “Em relação aos ‘Aluguéis de Prédios’ e ao ‘Ativo Imobilizado’, as planilhas digitais com as informações apresentadas foram satisfatórias, sujeitas, ainda à análise de seu conteúdo.”

Embora, como visto, a autoridade fiscal se tenha comprometido a analisar essas informações, não há nos autos e muito menos no Termo de Verificação Fiscal nenhum exame dos créditos de “Aluguéis de Prédios” e “Ativo Imobilizado”.

“Vale lembrar que a Requerente possuía 25 estabelecimentos à época, com quase 40 mil linhas de despesas mensais, passíveis de apropriação de créditos de PIS/COFINS, como será melhor analisado no tópico referente ao trabalho da auditoria independente.”

“Assim, a glosa da totalidade dos créditos sem se considerar nenhum valor passível de creditamento de PIS e COFINS pela Requerente, exatamente como pretende esse r. despacho decisório, representa ofensa não somente ao artigo

148 do CTN, como a própria legislação que regulamenta a não-cumulatividade das referidas contribuições sociais.”

“Por mais esse motivo, o trabalho da d. Fiscalização se mostra precário, devendo ser decretada sumariamente a nulidade do r. despacho decisório”, o qual deve ser cancelado, visto que “se afastou dos princípios básicos que regem a atividade fiscalizatória, invertendo o ônus da prova de maneira indevida.”

II.3) Da nulidade do despacho decisório — inobservância do art. 142 do CTN

Observa-se que, a despeito do caráter vinculado do lançamento, a autoridade tributária não cumpriu os requisitos elencados no art. 142 do CTN, não apresentando nenhum motivo para rejeitar os documentos apresentados no curso da ação fiscal, procedimento que resultou em cerceamento de defesa e inversão indevida do ônus da prova.

Com efeito, a referida autoridade “apenas afirma que os valores constantes das memórias de cálculo, que, como já visto, sequer é um documento fiscal exigido por lei, seriam divergentes dos valores das notas fiscais.”

No entanto, todos os documentos apresentados (notas fiscais, contas contábeis, DACON, etc.) “possuem pleno valor probatório”.

“A desqualificação sumária de documentos apresentados, sem qualquer tipo de justificativa, não configura ‘verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação’, para os fins do artigo 142 do CTN”, o que torna patente “desde já a ilegalidade do despacho decisório, por completa inexistência de liquidez e certeza quanto ao crédito lançado”.

É inadmissível a prolação de despacho decisório “que não traz qualquer motivação acerca das razões que levaram à glosa das compensações efetuadas pela Requerente”, consoante o demonstra a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) transcrita no item 174 da manifestação de inconformidade.

A decisão recorrida decorre de trabalho precário e viciado, uma vez que não houve análise dos documentos apresentados pela requerente, de modo que deve ser anulada integralmente.

II.4) Da indevida inversão do ônus da prova

Como deixam claro não só o art. 9º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, mas também os excertos de doutrina transcritos na manifestação de inconformidade, “o ônus de provar a pretensão arrecadatória cabe somente ao Fisco, não podendo simplesmente determinar que o contribuinte faça esse trabalho e, o que é pior, presumir a ocorrência de fatos tributáveis, como ocorreu no caso presente.”

A tal respeito a jurisprudência do CARF “é pacífica no sentido de que somente a presunção legal permite a inversão do ônus da prova, cabendo à autoridade lançadora a apresentação de prova direta em todas as demais situações.”

II.5) Da violação dos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade

Resta apontar a nulidade do lançamento em razão da infração a princípios gerais do direito tributário, dentre os quais sobressaem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (previstos no art. 5º, LIV, da Constituição Federal e na própria lei nº 9.784/99 e abordados nos excertos de doutrina transcritos neste tópico), bem como o princípio da proibição do confisco.

O auditor fiscal, como já observado, realizou “uma fiscalização de 78 dias para averiguação de todos os créditos de PIS e COFINS do ano de 2007 de uma Empresa do porte da Requerente, que possuía à época mais de 25 estabelecimentos e mais de 40 mil linhas de despesas mensais passíveis de creditamento.”

Em face disso, “É razoável, ou mesmo proporcional, inferir que uma empresa do porte da Requerente não possui qualquer despesa, passível de creditamento?”

MÉRITO

I) Do direito ao crédito da requerente — Trabalho da KPMG

A auditoria KPMG, contratada pela requerente, “analisou os registros fiscais e contábeis da empresa, cruzou tais informações com as DACONS do período de 2007, e confirmou a total legitimidade dos créditos de PIS e COFINS apropriados”.

A KPMG logrou êxito em analisar 13 dos 25 estabelecimentos da empresa, que representavam um universo de mais de 40 mil linhas mensais de despesas passíveis de apropriação. Nessa análise, “trabalhou com 44.866 mil registros de despesas”.

Valendo-se das mesmas planilhas (arquivos digitais) entregues à fiscalização — já alterada, com os ajustes necessários, a “específica planilha” que continha algumas inconsistências —, a empresa de auditoria cruzou essas informações com todos os registros fiscais e contábeis da empresa. Os documentos analisados são os seguintes:

- “(i) planilhas elaboradas pela Requerente (denominadas arquivo digital),
- (ii) SINTEGRA, consolidando toda a escrituração fiscal digital da companhia,
- (iii) os registros contábeis – ‘Diário Auxiliar de Estoque’ e
- (iv) análise por amostragem de algumas Notas Fiscais, para consolidar a análise”.

A metodologia empregada — cruzamento das informações — revelou-se bastante precisa, tendo em vista que algumas despesas a que a legislação atribui “expresso direito de crédito”, tais como energia elétrica e aluguéis, “não tem base em documentos fiscais, estando registradas apenas na contabilidade”.

{A recorrente transcreve a seguir, no item 211 da manifestação de inconformidade, um trecho do relatório elaborado pela KPMG que resume a metodologia utilizada}

Os resultados obtidos pela empresa de auditoria, além de confirmar a nulidade da ação fiscal, corroboram, pelo mérito, a improcedência da glosa dos créditos registrados pela contribuinte, demonstrando que estes “tem respaldo nos registros fiscais e contábeis da empresa, não existindo qualquer divergência nas informações”.

“E para tornar o trabalho ainda mais consistente a auditoria fez uma análise amostral (e física) de inúmeras notas fiscais, para confrontar definitivamente as informações.”

“Após todo esse trabalho, a auditoria concluiu a análise desses 13 estabelecimentos, dentro do universo de 25 existentes na época, e validou a legitimidade dos créditos, chegando ao percentual de praticamente 100% de acerto dos registros dos créditos, abertos nas planilhas, quando confrontados com a base contábil e fiscal da empresa. A divergência apontada é imaterial, o que apenas reforça o trabalho feito pela Requerente, para não deixar dúvidas acerca da total improcedência do despacho decisório.”

Segundo excerto do relatório elaborado pela KPMG, aqui reproduzido, verifica-se que, “foi concluído o trabalho com uma procedência de 99,98% dos valores registrados pela Requerente a título de crédito de PIS e COFINS no período de 2007, sendo irrisória a diferença encontrada”.

Em suma, tivesse a autoridade fiscal feito seu trabalho, teria verificado que todas as despesas que deram origem à apropriação de créditos de Pis e Cofins estão previstas no rol do art. 3º da lei nº 10.833/2003, tendo a impugnante direito aos créditos de:

- “(i) Bens adquiridos para revenda (inciso I do art. 3o da Lei nº 10.833/03),
- (ii) Bens e serviços, utilizados como insumo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03),
- (iii) Despesas com energia elétrica (inciso III do art. 3o da Lei nº 10.833/03),
- (iv) Despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03),
- (v) Despesas com contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica (inciso V do art. 3o da Lei nº 10.833/03),
- (vi) Despesas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do art. 3o da Lei nº 10.833/03),
- (vii) Despesas com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (inciso VII do art. 3o da Lei nº 10.833/03),

(viii) Bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei (inciso VIII do art. 3º da Lei nº 10.833/03) e

(ix) Despesas de armazenagem e frete (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03).”

II) Impugnação específica dos argumentos usados para refutar o direito ao crédito da empresa

A pretexto de conferir alguma legitimidade ao seu trabalho, a autoridade fiscal teceu dois comentários genéricos e em tese (considerações hipotéticas de mérito) sobre os créditos registrados pela empresa, o primeiro relativo às despesas de frete e o segundo a respeito da forma como foram registrados alguns créditos extemporâneos.

Se a referida autoridade se limitou a destacar e analisar 2 créditos, “o que dizer dos demais créditos registrados em DACON, utilizados nos processos de compensação e não analisados pela ação fiscal?”.

Ora, “Por coerência lógica, se a ação fiscal contesta apenas 2 (dois) dos créditos registrados em DACON significa que a d. Fiscalização homologou o procedimento da Requerente, relativamente aos registros dos demais créditos constantes dos processos de compensação. Não é possível se chegar a outra conclusão”.

De qualquer forma, os dois aludidos comentários são manifestamente improcedentes, passando a recorrente a demonstrá-lo com o fito exclusivo de “evitar qualquer alegação de preclusão, pois a rigor não houve qualquer análise de mérito de tais itens glosados”.

II.1 Do direito ao crédito sobre despesas de frete

Quanto às despesas de frete na operação de venda, a contribuinte “demonstrou, tal como requerido pela d. Fiscalização, que parte de seus créditos estavam efetivamente relacionados às operações de venda”, não havendo dúvida portanto no que toca ao “direito de apropriação do crédito, considerando que tal custo foi assumido pela Requerente”. É o que dispõe expressamente o inciso IX do art. 3º da lei nº 10.833/2003.

Junta, por amostragem, documentos que atestam a ocorrência e a conseqüente legitimidade dos créditos decorrentes de despesas de frete em operações de venda, todas assumidas pela empresa (doc. 04).

Já no tocante ao “frete incorrido nas aquisições de insumos”, a autoridade fiscal entende, em desacordo com a legislação de regência, que “esse frete não representaria custo de aquisição das mercadorias e não poderia gerar crédito”.

O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda acha-se disciplinado pelo art. 13 do decreto-lei nº 1.598/77 (legislação do imposto sobre a renda) e pelo art. 289 do RIR/99).

Ambos os dispositivos, aqui reproduzidos, dispõem, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, que “«o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte», ou seja, todo e qualquer transporte realizado pela empresa até a venda das mercadorias para o consumidor final é considerado custo”.

“Frise-se que as expressões «custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda» (contida na redação da legislação do imposto de renda) e «valor dos bens

adquiridos para revenda» (contida na redação da legislação do PIS e da COFINS) são expressões equivalentes, quase sinônimas”.

“Assim, se o valor do frete pago para o transporte de mercadorias integra o custo de aquisição para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, deve integrar também o custo dos bens adquiridos para revenda, para apuração das contribuições sociais (PIS e COFINS)”.

A expressão “frete na operação de venda” não significa simplesmente frete na venda final da mercadoria, mas, ao contrário, “contempla todos os custos de transporte, imprescindíveis para que a mercadoria seja transportada, ainda que anteriores ao transporte destinado ao consumidor final”, o que rechaça a tese abraçada pela autoridade tributária, segundo a qual as despesas de transporte ou frete «não se confundem com o custo do produto».

À míngua de uma definição legal de insumo, o conceito dado a esse termo pelo STJ e o próprio entendimento do CARF a respeito da questão específica do transporte, ilustrado pelas ementas transcritas neste tópico, deixam claro o direito da recorrente ao creditamento de Pis e Cofins sobre despesas de frete.

Como mostram as referidas ementas, o CARF “se posicionou favoravelmente à possibilidade de creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com transporte de bens e insumos para o processo produtivo e entre estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, também para o processo produtivo”.

Finalmente, “se o frete integra o custo de produção ele se insere no conceito de insumos, previsto pelo art. 3, inciso II da Lei 10.833/03, assegurando à Requerente o direito de crédito. É esse inclusive o posicionamento da SRF a respeito do tema”, conforme a Solução de Consulta nº 90, de 30/04/2012, cuja ementa vai aqui reproduzida.

II.2 Do direito à apropriação extemporânea de créditos de Pis e Cofins

Do direito ao aproveitamento extemporâneo de créditos de Pis e Cofins

No âmbito do regime não-cumulativo do Pis e da Cofins, o aproveitamento extemporâneo de créditos é autorizado expressamente, nos termos do § 4º do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.”

A referida apropriação extemporânea sujeita-se a apenas dois requisitos, previstos na legislação, os quais foram atendidos pela requerente no caso em exame:

“(i) que os créditos sejam apropriados dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem (art. 1º do Decreto nº 20.910/32); e

(ii) que os créditos sejam apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 13 da Lei nº 10.833/03)”.

Quanto à aplicação do prazo prescricional de 5 anos, há inclusive uma Solução de Divergência da Cosit, cuja ementa reproduz neste tópico, em nota de rodapé.

Do direito à apropriação extemporânea dos créditos glosados pela autoridade fiscal

B.1 “O procedimento exigido pelo Sr. Auditor-Fiscal não se encontra previsto em lei como requisito para a apropriação extemporânea de créditos”

{Transcreve neste tópico trecho do despacho decisório em que a autoridade fiscal afirma que os valores informados na rubrica “Outros Créditos a Descontar”, referentes a créditos de períodos anteriores apropriados extemporaneamente, não atendem aos requisitos normativos aplicáveis ao caso: apresentação de DACTON retificadora; retificação da DCTF correspondente; observância do prazo decadencial previsto no art. 1º do decreto nº 20.910/32}

A requerente escriturou extemporaneamente, na DACTON de maio a dezembro de 2007, créditos relativos a 2004, 2005 e 2007.

No entanto, entende o auditor fiscal que ela “deveria ter retificado o DACTON e a DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu (2004, 2005 e 2007) e, posteriormente, requerer a restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos e não proceder à escrituração extemporânea dos créditos com o seu registro ao tempo/momento da sua apropriação”.

Ocorre que os únicos requisitos previstos pela legislação aplicável na hipótese de apropriação de créditos extemporâneos de Pis e Cofins são precisamente os dois já mencionados acima (item 114 deste resumo), os quais foram cumpridos pela empresa.

Quanto ao primeiro requisito (observância do prazo quinquenal), é fato incontroverso que a recorrente respeitou o prazo de 5 anos, visto que apropriou entre maio e dezembro de 2007 créditos oriundos de despesas incorridas em 2004, 2005 e 2007. A própria autoridade fiscal o reconhece, tanto que não acusa a contribuinte de ter desrespeitado o referido prazo.

Quanto ao segundo requisito (impossibilidade de atualização monetária dos créditos apropriados extemporaneamente), também foi plenamente atendido, uma vez que os créditos “foram apropriados pelos respectivos valores contábeis. Os créditos foram glosados, frise-se novamente, apenas em virtude de a

Requerente não ter retificado o DACTON e DCTF do período em que as despesas ocorreram”.

Por sua vez, o procedimento defendido pela autoridade fiscal (descrito no item 118 deste resumo) não está previsto na legislação de regência, já citada acima, ou seja, não tem previsão legal.

“Assim, é evidente que o r. despacho decisório ora Impugnado viola o princípio da legalidade, além das próprias normas internas da Secretaria da Receita Federal aplicáveis aos tributos em questão.”

Note-se que “a 8ª Região Fiscal da própria Receita Federal do Brasil - jurisdição da Requerente - já se manifestou em mais de uma oportunidade no sentido da correção do procedimento adotado pela Requerente, isto é, no sentido da desnecessidade de o contribuinte proceder à retificação do DACTON/DCTF do período para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS”, consoante atestam as Soluções de Consulta nº 65, de 28/03/2011, e nº 192, de 18/05/2010, cujas ementas se acham reproduzidas no item 309 desta manifestação de inconformidade.

{Reproduz no item 289 do arrazoadado excerto de doutrina em que se afirma que a apropriação de créditos extemporâneos de Pis e Cofins não pressupõe a retificação de obrigações acessórias nem a observância do regime de competência}

É evidente portanto “que o r. despacho decisório violou frontalmente o princípio da estrita legalidade em matéria tributária”.

B.2 Distinção entre os institutos do crédito extemporâneo e do indébito tributário

Verifica-se, da parte da autoridade fiscal, “uma espécie de confusão entre o procedimento para repetição de indébito e o procedimento para aproveitamento extemporâneo de créditos”.

“Não obstante, o indébito tributário e o crédito extemporâneo são institutos jurídicos distintos, com regramento e procedimento próprios”.

O indébito tributário pressupõe “que o sujeito passivo possua um direito creditório decorrente de adimplemento indevido ou de ressarcimento que a lei lhe atribua”, ao passo que “o crédito extemporâneo é resultado da aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, previsto na Constituição Federal e nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”, nada tendo que ver com o pagamento indevido de tributos.

Os institutos em apreço diferem também quanto ao prazo prescricional, aplicando-se ao indébito tributário aquele previsto no art. 168, I, do CTN (contado da respectiva data de quitação do crédito tributário) e ao crédito extemporâneo o prazo já mencionado, previsto no art. 1º do decreto nº 20.910/32.

“Assim, o procedimento descrito pelo Sr. Auditor-Fiscal (retificação do DACTON e DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu e requerimento da

restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos) é aplicável apenas para o contribuinte que decida proceder à repetição de valores pagos indevidamente, mas não à apropriação extemporânea de créditos”.

“Portanto, demonstrado está que o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/03, base do procedimento adotado pela Requerente, concede ao contribuinte a alternativa simples de escrituração tardia de seus créditos, isto é, a apropriação de créditos «nos meses subsequentes»”.

B.3 Ausência de prejuízo ao Erário

Frise-se uma vez mais que os créditos extemporâneos em apreço “não tiveram sua validade questionada pela d. Fiscalização, que apenas questionou o procedimento adotado para a sua apropriação”.

No entanto, o que se observa é que o procedimento adotado pela empresa na apropriação extemporânea desses créditos não acarretou nenhum prejuízo ao Erário. Isso porque ela os lançou no DACON de maio a dezembro de 2007 pelos respectivos valores contábeis, vale dizer, pelos seus valores originais, sem atualizá-los monetariamente pela taxa SELIC.

or outro lado, se houvesse seguido o procedimento indicado pela autoridade fiscal, isto é, caso “tivesse retificado o DACTON e DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu (2004, 2005 e 2007) e apresentado requerimento da restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos, tais créditos seriam necessariamente atualizados pela Taxa SELIC, com base no art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 900/08, a qual disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do

Brasil”.

“Ou seja, o procedimento adotado pela Requerente para a apropriação dos créditos extemporâneos glosados pela d. Fiscalização não só não causou nenhum prejuízo ao Erário, uma vez que os créditos foram apropriados pelo seu valor original contábil, mas ainda gerou um “ganho” ao Erário, uma vez que, caso a Requerente tivesse adotado o procedimento indicado pelo Sr. Auditor-Fiscal como supostamente correto para a apropriação dos créditos, eles seriam necessariamente atualizados pela Taxa SELIC”.

“No pior cenário, poder-se-ia cogitar na aplicação de uma multa à Requerente por descumprimento de obrigação acessória relativa à retificação do DACTON e da DCTF, caso fosse possível tipificar a conduta praticada em uma das hipóteses previstas pelo art. 7º da Lei nº 10.426/02”.

Por fim, ainda que se pudesse cogitar da manutenção do despacho decisório ora impugnado, o procedimento de apropriação extemporânea de créditos utilizado pela recorrente jamais poderia ensejar a cobrança de juros ou multas, conforme prevê o art. 100, § único, do CTN.

III. Excesso na constituição do crédito tributário - Ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a parcela da multa

A incidência de juros sobre penalidade pecuniária, ou seja, sobre a multa de ofício, está em desacordo com o art. 61 da lei nº 9.430/96, que impõe sua aplicação apenas aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, como aliás preceitua a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejam-se a esse respeito as ementas transcritas neste tópico.

“Assim, na remota hipótese de ser mantido o entendimento constante do r. despacho decisório, não há que se admitir a eventual futura incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício aplicada à Requerente.”

IV. Do pedido

Em vista de todo o exposto, requer:

(a) o julgamento conjunto do presente processo com o auto de infração que originou o processo administrativo 19515.721277/2012-40, pois são feitos intrinsecamente relacionados, tendo por base os mesmos fatos e as mesmas razões jurídicas.

(b) a decretação de nulidade do despacho decisório com o reconhecimento dos pedidos formulados no processo administrativo de restituição/compensação.

(c) a reforma do despacho decisório ora impugnado por qualquer um dos motivos descritos na presente com o reconhecimento dos pedidos formulados no presente processo administrativo de restituição/compensação.

(d) na eventualidade de não serem acolhidos os argumentos expostos na presente manifestação, a realização de diligência no estabelecimento da requerente, para que sejam verificados e analisados todos os documentos fiscais relativos ao 3º trimestre de 2007 e fique demonstrado, de uma vez por todas, a legitimidade dos créditos de Pis e Cofins apropriados.

“Por derradeiro, protesta, ainda, a Requerente pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Manifestação de Inconformidade”.

Posteriormente, a contribuinte juntou ainda alguns documentos nas fls. 4.948/5.019.

Vindo o processo às minhas mãos, após examiná-lo, em despacho

exarado nas fls. 5.155/5.156, propus seu envio à unidade jurisdicionante do sujeito passivo para que se tomassem as seguintes providências:

“1. Analisar os documentos apresentados na fase de manifestação de inconformidade, anexos aos autos, bem como intimar a empresa a apresentar a documentação que alega estar em suas dependências à disposição das autoridades fiscais.

Apresentar relatório conclusivo, fundamentando, mês a mês, a glosa ou manutenção dos créditos relativos a cada uma das rubricas que compõem o montante rejeitado pela autoridade fiscal. Os valores de cada rubrica deverão ser discriminados em separado e de forma pormenorizada, procedendo-se assim inclusive no tocante aos diferentes tipos de frete e aos créditos extemporâneos apropriados pela empresa.

Se verificada a procedência de parte dos créditos glosados, informar, a partir das conclusões contidas nesse relatório, quais compensações, dentre aquelas formalizadas em declarações constantes nos autos, estão de fato amparadas por créditos legítimos.”

Os autos foram encaminhados ao próprio autor do despacho decisório,

que, em minuciosa Informação Fiscal anexa às fls. 7.608/7.649, descreve como realizou a diligência e os resultados obtidos.

Informa em síntese que, reexaminando — com base em novos

documentos fornecidos pela empresa — os diversos tipos de crédito glosados, verificou que parte expressiva deles era legítima, o que o levou a recompor os DACON do período objeto do pedido de ressarcimento, elaborando com esse fim as planilhas reunidas nas fls. 7.603/7.607.

Segundo o quadro sinótico incluído no alto da penúltima página da Informação Fiscal, tais planilhas demonstram que, do montante originalmente pleiteado no pedido de ressarcimento, a recorrente faz jus ao valor de R\$ 6.228.441,64.

Tomando conhecimento do teor da Informação Fiscal, a contribuinte

apresentou o arrazoadado anexo às fls. 7.655/7.697, cujo teor resumo a seguir, acompanhado de copiosa documentação (fls. 7.698/7.975).

Resumo

A. Introdução

Após discorrer brevemente sobre os principais fatos ocorridos no curso do processo, afirma que a Informação Fiscal “traz novas e infundadas razões” para a manutenção de parte das glosas.

Acrescenta que o trabalho de análise realizado durante a diligência se deu em fase processual equivocada, o que implica a ilegitimidade das glosas por alteração do critério jurídico, em expressa violação ao art. 146 do CTN.

Passa a tratar individualmente de cada uma das rubricas examinadas na Informação Fiscal.

B. Bens adquiridos para revenda

Contesta a glosa dos créditos relativos à aquisição de iogurtes e demais leites fermentados, mantida pelo auditor na Informação Fiscal por tratar-se de produtos sujeitos à alíquota zero.

Alega que, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, a aquisição para revenda de bens sujeitos à alíquota zero dá direito a crédito, uma vez que a vedação do inciso II, § 2º, do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 se aplica apenas às operações situadas fora do campo de incidência do Pis e da Cofins, isto é, não sujeitas ao pagamento da contribuição.

Ressalta, além disso, que a lei nº 11.488/2007, que reduziu a zero as alíquotas do Pis e da Cofins incidentes sobre a importação e a venda no mercado interno de iogurtes e demais leites fermentados, entrou em vigor apenas em 15 de junho de 2007.

Donde conclui que a Administração deve reconhecer pelo menos os créditos oriundos da aquisição desses produtos nos meses de abril, maio e na primeira quinzena de junho, conforme listagem de notas fiscais incluída no item 20 da manifestação.

Contesta também a glosa de créditos relativos a algumas operações que não teriam sido comprovadas documentalmente, relacionadas em tabela contida no item 60 da Informação Fiscal, afirmando que parte dos créditos está decaída e que, para comprovar a legitimidade dos demais créditos, juntou aos autos as notas fiscais e o livro de registro de entrada (“DOC. 02”).

C. Bens utilizados como insumos: Aquisição de embalagem ou material de embalagem para transporte

Citando algumas soluções de consulta, um julgado do CARF e outro do STJ, defende a tese de que o conceito de insumo abrange todos os dispêndios que, além de essenciais, sejam empregados com o fito de atingir os objetivos sociais da empresa, devendo-se afastar o conceito de insumo previsto nas instruções normativas nº 247/2002 e nº 404/2004.

Argumenta que se enquadram no conceito de insumo tanto as embalagens empregadas nos produtos que fabrica quanto as embalagens de transporte, utilizadas na operação de venda de produtos, sejam estes fabricados por ela ou não.

Acrescenta que o direito ao crédito não decorre apenas da utilização de insumo na fabricação de um bem, mas é muito mais abrangente, alcançando os “fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável”, conforme se lê na ementa de acórdão do CARF transcrita no item 44 da manifestação.

Salienta ainda que as embalagens de transporte citadas pela autoridade fiscal têm também a função de preservar a integridade dos produtos durante o transporte, visto que estes podem ser danificados se não forem transportados em embalagem específica.

Concluindo este tópico, assinala que o CARF já entendeu pela possibilidade de aproveitamento de crédito sobre embalagens de transporte (pallet, filme stretch

e afins), conforme o demonstram os trechos de um acórdão desse órgão reproduzidos nos itens 47 e 48 da manifestação.

D. Bens utilizados como insumos: Aquisição de peças de reposição e de serviços de manutenção

Reiterando a necessidade de afastar o conceito de insumo previsto nas instruções normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 e aludindo à jurisprudência citada no tópico anterior, assinala que o conceito de insumo decorre da vinculação com a atividade-fim da empresa e não de uma relação direta com o produto fabricado, de modo que constitui insumo todo bem ou serviço vinculado a essa atividade-fim.

Conclui daí que, sendo essenciais à continuidade das operações das máquinas empregadas em seu processo produtivo, se caracterizam como insumo as despesas com a aquisição de peças de reposição, assim como as despesas com o frete relativo a tais aquisições.

Cita a Solução de Consulta nº 76, de 23/03/2015, segundo a qual geram crédito de Pis e Cofins “as partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas”, bem como os serviços de manutenção empregados em “veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços”.

Ressalta que a referida Solução de Consulta, tendo sido expedida pela COSIT (Coordenação Geral de Tributação), vincula todos os órgãos da Administração Federal.

E. Bens utilizados como insumos: Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero

18) Afirma que a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero dá direito a crédito, visto não se aplicar a essas operações a vedação do inciso II, § 2º, do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, reiterando neste ponto os

argumentos que apresentou no tópico relativo aos bens adquiridos para revenda.

F. Serviços utilizados como insumos: Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero

Afirma que o auditor concluiu de maneira errônea que a contribuinte se havia apropriado de créditos relativos à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero (leite integral), quando ela na verdade se apropriara de créditos referentes a serviços de industrialização por encomenda (CFOP 5124) aplicados a esses bens.

Tais serviços — prossegue — são regularmente tributados e se enquadram no conceito de insumo, dando direito a crédito de Pis e Cofins.

Apresenta, a título de exemplo, quatro notas fiscais emitidas pela empresa Agro Pecuária Tuiuti Ltda. (Shefa) — doc. 03.

Acrescenta possuir contrato de industrialização por encomenda com diversas empresas com o objetivo de industrialização e fornecimento de produtos acabados para revenda.

G. Serviços utilizados como insumos: Aquisição de bens sujeitos à sistemática do crédito presumido (leite in natura)

Argumenta aplicar-se às aquisições de leite in natura resfriado o mesmo raciocínio utilizado no item anterior, assinalando que, embora esse produto dê direito à apropriação de crédito presumido, sob a alíquota de 5,55%, o serviço aplicado a ele foi efetivamente tributado de acordo com a alíquota normal, gerando direito ao crédito de Pis e Cofins.

Afirma tratar-se de serviços de transporte incorridos na aquisição do leite in natura resfriado, citando como exemplo duas notas fiscais relativas a abril de 2007, emitidas pelas empresas Via Lácteos Transportes Ltda. e Transportadora Campinas Ltda.

H. Serviços utilizados como insumos: Operações sem a descrição do serviço contratado

Para demonstrar a legitimidade dos créditos glosados, afirma estar juntando aos autos cópia das notas fiscais de serviços tidas como não identificadas (“doc. 04” e “doc. 05”)

Cita como exemplo a nota fiscal nº 285972, relativa ao conserto de 16 silos mecânicos realizado pela empresa Netzsch.

Salienta ser essencial o serviço de manutenção dos silos, visto que sem eles ficaria impossibilitada de armazenar de forma correta os principais produtos de sua atividade, de modo que os silos são verdadeiros insumos.

Afirma que os demais itens glosados nesta rubrica também constituem insumos de sua atividade, como comprovam as outras notas fiscais.

I. Serviços utilizados como insumos: Contratações de empresas de terceirização de mão-de-obra

Alega que, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, os serviços foram contratados e pagos a pessoas jurídicas, sendo essenciais às operações da empresa, de modo que constituem verdadeiros insumos de sua atividade.

Cita, a título de exemplo, uma nota fiscal referente a serviço de manutenção contratado para adequação do sistema de acionamento de válvulas de controle na área de fábrica (“doc. 05”), .

Assinala que se tivesse analisado os documentos fiscais da empresa, que trazem a identificação do serviço contratado, a autoridade fiscal certamente atestaria a regularidade dos créditos de Pis e Cofins apropriados.

J. Importações de bens e serviços utilizados como insumos

No tocante ao bem adquirido da empresa “Main Process S/A” em dezembro de 2007, observa que a mera identificação do CFOP relativo a essa operação (3101 – compra para industrialização) já permite concluir que o bem foi de fato empregado em seu processo produtivo.

A fim de comprovar a origem da operação e a regularidade da apropriação do crédito, anexa aos autos uma cópia do registro em livro dessa aquisição (“doc. 06”).

Quanto à glosa dos créditos relativos à aquisição de peças de reposição e de serviços de manutenção, afirma tê-los utilizado em seu processo produtivo e invoca a já mencionada Solução de Consulta nº 76, de 23/03/2015, segundo a qual é possível a apropriação de créditos de Pis e Cofins quando essas partes e peças são “usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas”.

Despesas com fretes e armazenagem

k.1 Despesas com frete relativo à aquisição de insumos

Afirma que a própria Receita Federal possui assente entendimento sobre a legitimidade dos créditos de Pis e Cofins relacionados a despesas de frete vinculadas à aquisição de insumos, citando como exemplo um acórdão do CARF e uma Solução de Consulta da 6ª Região Fiscal.

Argumenta em síntese que o frete compõe o custo de aquisição do próprio insumo adquirido para o processo industrial, consoante se depreende do disposto no art. 13 do decreto-lei nº 1.598/77 (legislação do imposto sobre a renda) e no art. 289 do RIR/99.

k.2 Despesas com frete relativo à aquisição de partes e peças

Alega que a própria Receita Federal possui entendimento favorável à apropriação de créditos de Pis e Cofins sobre despesas de frete relacionadas à aquisição de partes e peças, citando em abono de sua asserção uma Solução de Consulta da 10ª Região Fiscal.

k.3 Despesas com frete de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa

Aludindo a argumentos já expendidos na manifestação de inconformidade, afirma inicialmente que as normas relativas ao direito de crédito de Pis e Cofins não contêm nenhum dispositivo que vede a apropriação de crédito sobre as despesas de frete relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Assevera que o transporte de produtos inacabados ou em elaboração entre sua fábrica e seus centros de distribuição integra o conceito de insumo, visto que tais produtos, ainda não aptos para o consumo humano — em especial o iogurte e o leite fermentado — passam por um processo de resfriamento dentro dos próprios

caminhões que os transportam, os quais possuem um sistema de refrigeração especializado.

Esse processo de resfriamento, segundo alega, consiste em submeter os produtos a condições de temperatura extremamente baixas para que possam adquirir a viscosidade e a qualidade ideais e assim tornar-se aptos para o consumo humano, de modo que o processo produtivo somente se finaliza durante o transporte.

Observa que um laudo elaborado pela auditoria Bureau Veritas, já juntado aos autos, comprova todo o processo ocorrido no transporte dos produtos, indicando seu desempenho quando submetidos ao processo de depuração.

Sustenta que o conceito de insumo, embora não se ache expresso na legislação do Pis e da Cofins, já foi delimitado pelos julgados administrativos e judiciais, devendo-se entender por insumo todos os bens e serviços representativos do custo da atividade exercida pela empresa.

Assinala por fim que, ainda que o transporte não integrasse o processo de industrialização, continuaria a ser legítima a apropriação de créditos de Pis e Cofins sobre o frete relativo à transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos. Isso porque a referida transferência faz parte da etapa inicial das operações de venda, enquadrando-se portanto no art. 3º, IX, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

k.4 Despesas de frete relativas a operações intermediadas por brokers

Alega que, se a autoridade tributária houvesse examinado seus documentos fiscais, teria verificado que as operações descritas como “fretes comissões broker” na planilha que lhe forneceu não se referem a comissões de intermediários, mas ao frete relativo a operações de venda.

Afirma não se tratar de operações de corretagem, observando que esses brokers atuam como meros intermediários nas operações de venda de mercadorias, sendo responsáveis pela inserção do pedido de venda nos sistemas da Danone e pela emissão do conhecimento de transporte necessário à efetivação da operação.

Apresenta como prova, reunidos sob o título “doc. 07”, diversas notas fiscais e conhecimentos de transporte rodoviário de cargas. Reproduz um desses conhecimentos de transporte no item 137 da manifestação, assinalando que ele indica a Danone como remetente do produto.

k.5 Despesas de armazenagem e demais considerações

Salientando que se aplicam às despesas de armazenagem os argumentos expostos acima, afirma que elas estão vinculadas a suas atividades, integrando de maneira intrínseca o processo produtivo e de comercialização, e que o direito ao creditamento se encontra expresso em lei, mais precisamente no art. 3º, IX, da lei nº 10.833/2003.

Quanto às operações sem a descrição do serviço contratado ou com descrição genérica, afirma desconhecer qual seria o crédito que a autoridade fiscal pretendia glosar, donde conclui não haver glosa fundada nessa justificativa.

L. Créditos calculados sobre devoluções de vendas

Alega que bastaria à autoridade fiscal ter examinado as notas fiscais para verificar que as despesas glosadas se referem de fato a operações de devolução de vendas, cujo direito de crédito se acha previsto no inciso VIII do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Acrescenta não haver qualquer justificativa para a manutenção da glosa dos créditos correspondentes ao período de abril de 2007 à primeira quinzena de junho de 2007, visto que para ele se operou o prazo quinquenal decadencial, sendo de rigor a extinção do crédito tributário.

M. Apropriação extemporânea tida como indevida

Assevera haver recorrido e comprovado, desde sua manifestação de inconformidade, que, diferentemente do que afirma a autoridade fiscal, a legislação aplicável prevê apenas dois requisitos para a apropriação de créditos extemporâneos de Pis e Cofins: (i) que os créditos sejam apropriados dentro do prazo de 05 (cinco) anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem (art. 1º do Decreto nº 20.910/32); e (ii) que os créditos sejam apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 13 da Lei nº 10.833/03).

Acrescenta que, além de atender fielmente a esses dois requisitos, adotou o procedimento correto para a apropriação extemporânea de créditos, nos termos do art.3º, § 4º, da lei nº 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Assinala que, a julgar pelos requisitos enumerados pela autoridade fiscal, esta deve ter confundido o procedimento em exame com aquele utilizado para repetição de indébito. No entanto, argumenta, o indébito tributário e o crédito extemporâneo são institutos jurídicos distintos, com regramento e procedimento próprios.

Afirma ainda que o procedimento por ela adotado não acarretou nenhum prejuízo ao erário, até porque os créditos foram apropriados pelo valor contábil

original, sem ser atualizados pela taxa SELIC, o que ocorreria se tivesse adotado o procedimento indicado pela autoridade fiscal como supostamente correto.

N. Créditos calculados sobre insumos de origem animal (leite in natura)

Afirma que o auditor fiscal, ao examinar a planilha de informações preenchida pela empresa, entendeu de maneira equivocada que os bens descritos como “leite 0%” seriam leite fluido pasteurizado ou industrializado, produto sujeito à alíquota zero, cuja aquisição não daria direito a crédito.

Observa que, se ele houvesse analisado os documentos fiscais correspondentes, teria verificado tratar-se, na verdade, da aquisição de leite cru (leite in natura), cuja venda, beneficiada pela suspensão da exigibilidade do Pis e da Cofins, permite ao adquirente apropriar-se de crédito presumido sobre o valor da operação, nos termos do art. 8º, § 1º, II, da lei nº 10.925/2004.

Apresentando, a título de prova, três notas fiscais (“doc. 08”), alega ainda que os créditos apurados sob esta rubrica se referem a fatos geradores de abril e maio de 2007, os quais, conforme indicado em tópico próprio, estão abarcados pela decadência.

O. Outras despesas

Quanto às rubricas despesas com alugueis de prédios, despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado (depreciação e custo de aquisição) e créditos calculados sobre os encargos de amortização de edificações e benfeitorias, assinala que a autoridade fiscal manteve a glosa de parte dos créditos apropriados, sem ater-se aos documentos fiscais apresentados.

Afirma que, se houvesse examinado os documentos fiscais atinentes a essas operações, em vez de basear-se somente nas informações constantes na planilha preenchida pela empresa, o auditor teria concluído pela possibilidade de apropriação dos créditos.

Acrescenta que as glosas de créditos justificadas pela autoridade fiscal na resposta à diligência se acham extintas pela decadência, dado o transcurso do prazo de 5 anos, tal como exposto em tópico próprio de sua manifestação.

P. A realização de novo lançamento e o reconhecimento da nulidade do despacho decisório original

Invocando o art. 142 do CTN, salienta a precariedade do trabalho de investigação que culminou com o indeferimento total dos créditos e a não homologação das compensações, precariedade que, no seu entender, torna nulos o despacho decisório e o lançamento e macula de profunda ilegalidade o crédito tributário lançado.

Alega que a autoridade fiscal rejeitou de plano todos os documentos apresentados, sem analisá-los nem confrontá-los e sem dar-lhe oportunidade de apresentar nova documentação para sanar eventuais dúvidas

Acrescenta que, ao proceder dessa forma, a referida autoridade inverteu indevidamente o ônus da prova e acarretou cerceamento de seu direito de defesa, obrigando-a a comprovar, na fase litigiosa, o cumprimento das regras fiscais, quando caberia ao Fisco comprovar seu eventual descumprimento.

Ressaltando a imprestabilidade do lançamento, afirma que o auditor se limitou a glosar integralmente os créditos lançados nos processos de compensação, sem analisar a natureza das despesas incorridas e que, obrigado a refazer o trabalho

de investigação, reconheceu que o lançamento foi equivocado, mantendo apenas 27% da glosa anterior.

Q. A impossibilidade de revisão de ofício do lançamento e de alteração do critério jurídico de lançamento

Discorrendo longamente sobre a matéria, alega em síntese que, em desacordo com o ordenamento jurídico, particularmente os arts. 145 e 149 do CTN, a autoridade fiscal pretende realizar uma revisão de ofício do lançamento, o que torna nulo o novo termo que lavrou (resposta à diligência), o qual carece de fundamento fático e jurídico.

Acrescenta que, ainda que se entenda não tratar-se de revisão de ofício de lançamento, a conclusão então será tratar-se de uma indevida alteração dos critérios jurídicos do lançamento anterior, uma vez que a resposta à diligência não se limitou a reajustar valores, mas alterou as bases e as premissas para a constituição do crédito.

Com efeito, prossegue, a manutenção de parte das glosas se fundamenta em motivos absolutamente diversos daqueles mencionados no despacho decisório original (imprestabilidade das memórias de cálculo apresentadas, havendo justificativas específicas relativamente às despesas de frete e aos créditos extemporâneos, reproduzidas neste tópico), em flagrante alteração do critério jurídico de lançamento: os documentos antes tidos por imprestáveis são agora efetivamente examinados e a autoridade fiscal apresenta outras razões para tentar salvar o lançamento original.

Concluindo, afirma que a alteração do critério jurídico, feita em desacordo com o art. 146 do CTN, visa tão somente a salvar “despachos decisórios descabidos” que não se conformam às exigências mínimas do art. 142 do referido código e, além disso, lhe restringe o direito de defesa, na medida em que enseja acusação nova no curso do processo administrativo, para a qual a parte já não pode produzir novas provas.

R. A impossibilidade de rever em 2015 lançamentos do ano-calendário de 2007 - decadência

Assinala que, nos casos de revisão de ofício, ainda que se admita o direito de a autoridade fiscal realizar novo lançamento, ela só poderá fazê-lo dentro do prazo decadencial de 5 anos contados do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Alega que só recebeu a resposta à diligência em 27/04/2015, quando, observada essa regra, a decadência já atingira o Pis e a Cofins relativos aos quatro trimestres de 2007, cuja escrita fiscal não podia mais ser questionada;

Argumenta que — mesmo na hipótese de afirmar-se que o transcurso do prazo decadencial foi interrompido pela emissão do despacho decisório original e que

não estamos diante de revisão de ofício de lançamento — ainda assim parte dos créditos se acha afetada pela decadência.

Isso porque foi intimada do referido despacho em junho de 2012, sendo certo que nessa ocasião a autoridade fiscal já não dispunha de prazo para exigir os valores de abril de 2007 à primeira quinzena de junho de 2007 (fatos geradores anteriores a 14/06/2007), os quais já se encontravam decaídos.

Em remate, observa ser patente o vício de nulidade do lançamento, seja em razão da decadência, seja em razão da alteração de critério jurídico.

Documentos Fiscais da Requerente

Afirma que, para afastar qualquer dúvida acerca da regularidade da apropriação dos créditos de Pis e Cofins, “anexa a esta manifestação os documentos fiscais comprobatórios da legitimidade dos créditos: livros de registro entrada (doc. 09); notas fiscais de serviços; conhecimentos de transporte; notas fiscais de frete; notas fiscais de aquisição de insumos, permanecendo à disposição para a apresentação de qualquer outro documento necessário”.

Pedido

Requer o deferimento dos pedidos de ressarcimento e a conseqüente homologação das compensações a eles vinculadas, bem como o cancelamento da cobrança objeto do auto de infração.

Na hipótese de não se entender pela legitimidade dos créditos de Pis e Cofins apropriados, requer o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal original e do lançamento revisto, em virtude da violação dos arts. 142, 146 e 149 do CTN.

É o relatório.

7. A 6ª Turma da DRJ/SP, em um primeiro julgamento, converteu o julgamento em diligência, determinando à autoridade fiscal que procedesse a nova análise, com apreciação detalhada dos elementos probatórios apresentados. A diligência foi cumprida ao longo de mais de um ano, com sucessivas intimações à Recorrente, que, por sua vez, apresentou mais de 2.000 páginas de documentos, incluindo notas fiscais, CTCs, contratos de locação, relatórios de insumos, planilhas revisadas e justificativas técnicas adicionais. Uma nova rodada de documentos foi apresentada em resposta à última intimação de 29/04/2014.

8. Ao final da diligência, a autoridade fiscal elaborou novo relatório técnico, no qual reconheceu como legítimos R\$ 6.228.441,64 dos créditos inicialmente pleiteados, correspondente a aproximadamente 74% do total. A glosa residual, no valor de R\$ 2.219.483,61, segundo a recorrente, foi mantida com base em fundamentos jurídicos distintos daqueles utilizados no despacho decisório original, especialmente a ausência de previsão legal para o aproveitamento de crédito nas seguintes rubricas: aquisições com alíquota zero, embalagens de transporte, fretes internos entre estabelecimentos da própria empresa, serviços de terceiros não

essenciais à produção, créditos extemporâneos sem retificação das declarações, peças de reposição e armazenagem.

9. A 6ª Turma da DRJ/SPO, em 23/03/2017, julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, reconhecendo o direito creditório parcial e mantendo glosas residuais, com encaminhamentos para ciência e providências de alçada.

10. Em linhas gerais a DRJ rejeitou as preliminares de nulidade por entender que eventuais falhas foram supridas pela diligência, a qual reprocessou os controles (DACON) e, com base em documentação idônea, reconheceu direito creditório de R\$ 6.228.441,64 no 3º tri/2007; manteve, contudo, glosas residuais onde faltou prova ou havia vedação legal, especialmente créditos sobre bens para revenda com alíquota zero, embalagens de transporte, peças/manutenção sem demonstração de uso direto no processo produtivo, fretes sem lastro (inclusive entre estabelecimentos) e devoluções sem adequada descrição/tributação e não apreciou itens fora do período; quanto à apropriação extemporânea, admitiu-a em tese, condicionada à comprovação específica e sem atualização monetária, determinando por fim as providências operacionais cabíveis à unidade de origem, restando assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

11. Inconformada, apresentou o recurso voluntário sob análise, a Recorrente repisa os argumentos da manifestação de inconformidade, sobre os pontos controvertidos, quais sejam: (a) extensão do conceito de insumo e o enquadramento das rubricas específicas; (b) tratamento de fretes; (c) créditos sobre operações com alíquota zero; (d) apropriação extemporânea sem retificações acessórias; (e) decadência parcial do período; e (f) alegadas nulidades por violação aos arts. 142 e 146 do CTN.

12. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

13. O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

II. MÉRITO

14. Inicialmente, importante rememorar que o art. 55 do CPC estabelece, em síntese, a reunião de feitos quando haja risco de decisões conflitantes, inclusive “mesmo sem conexão entre eles”.

Art. 55. Reputam-se conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir.

§ 1º Os processos de ações conexas serão reunidos para decisão conjunta, salvo se um deles já houver sido sentenciado.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput :

I - à execução de título extrajudicial e à ação de conhecimento relativa ao mesmo ato jurídico;

II - às execuções fundadas no mesmo título executivo.

§ 3º Serão reunidos para julgamento conjunto os processos que possam gerar risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias caso decididos separadamente, mesmo sem conexão entre eles.

15. Embora o processo administrativo fiscal possua disciplina própria, admite-se a aplicação supletiva/analógica de técnicas processuais comuns quando presente lacuna procedimental e quando tal empréstimo normativo favoreça a segurança jurídica, a coerência decisória, a economia processual e a busca da verdade material.

16. No caso, o pedido de compensação (PER/DCOMP) está intrinsecamente condicionado à validade e à extensão dos mesmos créditos cuja juridicidade se discute nos autos de infração correlatos (glosas da não cumulatividade e reflexos sobre ressarcimentos). Julgar o PER/DCOMP isoladamente, sem acesso à decisão do auto de infração vinculado e sem a consolidação dos achados fiscais sobre idênticas rubricas, potencializa soluções inconciliáveis, v.g., reconhecimento de crédito aqui e sua desconstituição ali, ou o inverso, com prejuízo tanto ao erário quanto ao contribuinte.

17. Some-se que, conforme consta dos autos, os créditos tratados neste processo vinculam-se ao Proc. nº 19515.721277/2012-40. Em sede de manifestação de inconformidade, a contribuinte requereu a suspensão para análise conjunta; a DRJ registrou que o auto teria sido decidido em 27/01/2017, mas tal decisão não integra estes autos, nem se encontra disponível em consulta pública, o que impede o controle sobre abrangência temporal das glosas,

fundamentos jurídicos aplicados, distinções entre rubricas, reflexos em ressarcimentos e eventuais sobreposições entre compensações declaradas e créditos objeto de lançamento.

18. Esse descompasso decisório gera risco concreto de dano ao erário, seja por (i) liquidação de compensações em paralelo à exigência de saldos devedores sobre as mesmas rubricas; (ii) pagamentos indevidos e necessidade de reprocessamento de cobranças/ressarcimentos; (iii) retardo na recuperação do crédito público; (iv) incidência de encargos financeiros (inclusive SELIC) por ajustes posteriores. O risco atinge igualmente o contribuinte, sujeito a refazimentos contábeis, glosas superpostas e insegurança na fruição de direitos creditórios. A prevenção do dano, guiada pelos princípios da indisponibilidade do interesse público, eficiência e economicidade (art. 37, caput, CF), impõe coordenação decisória e estabilização de premissas antes do exame de mérito.

19. A título ilustrativo, em consulta ao VER, verificou-se que, somente em 2025, a 3ª Seção / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária converteu diversos processos em diligência, todos com idêntica matriz fático-jurídica, glosas de créditos de PIS/COFINS não cumulativos e reflexos em pedidos de compensação com as mesmas rubricas, referentes aos períodos de 2009 a 2011, sem necessidade de individualização dos feitos, o que reforça a adequação da técnica de coordenação ora adotada.

20. Considerada, ademais, a amplitude do litígio, múltiplos PER/DCOMP distribuídos por diversos trimestres, além de autos que acumulam glosas, saldos e penalidade autônoma, o tratamento coordenado do acervo probatório e dos marcos decisórios é imprescindível para resguardar a isonomia e a racionalidade do sistema, evitando ainda sobrecarga improdutiva à Unidade de Origem (frequentes diligências paralelas, com auditores distintos, sobre o mesmo conjunto fático-contábil), em afronta ao princípio da eficiência.

21. Registre-se, por fim, que a análise fiscal e a decisão de primeiro grau foram firmadas à luz de compreensão anterior à orientação jurisprudencial consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema 779), no REsp 1.221.170/PR (repetitivo), que fixou os critérios da essencialidade e relevância para a qualificação de “insumo” no regime da não cumulatividade. A atualização do enquadramento jurídico à luz desse precedente é indispensável para a correção do juízo sobre a higidez dos créditos invocados.

22. À vista do exposto, e por se tratar de matéria de ordem pública, aplicando-se supletivamente o art. 55, § 3º, do CPC, e com fundamento no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, converto o julgamento em diligência, a fim de viabilizar provimento útil, íntegro e coerente, com as seguintes providências a cargo da Unidade de Origem:

- (i) juntar cópia integral do(s) Auto(s) de Infração correlato(s) e das respectivas decisões (primeira e, se houver, segunda instância), certificando o status (em tramitação, julgado, pendente de publicação etc.);

- (ii) mapear e conciliar os créditos de PIS/COFINS não cumulativos objeto dos PER/DCOMP vinculados ao Proc. nº 19515.721277/2012-40, por rubrica, período e base legal, indicando o que foi glosado e o que permanece incólume, com plano de contas e documentos fiscais de suporte;
- (iii) remanescendo rubrica pendente de análise, notificar a Recorrente a Recorrente a apresentar o plano de contas contábil analítico do período de apuração em discussão, a fim de viabilizar o cotejo entre as contas utilizadas e as rubricas de custos, despesas, encargos e insumos que embasaram os créditos pleiteados e para que demonstre, de forma analítica, todas as rubricas de insumo relacionadas no Recurso Voluntário ao seu processo produtivo, indicando, para cada uma delas, a etapa do processo em que são aplicadas, bem como sua essencialidade ou relevância sobre o conceito de insumo à luz do REsp 1.221.170/PR, Tema 779.;
- (iv) Em seguida, a fiscalização deverá certificar se a demonstração apresentada corresponde, de fato, ao alegado, à vista da realidade operacional da empresa e dos parâmetros jurídicos mencionados à luz do entendimento firmado no parecer COSIT 05/2018.

23. concluídas as diligências, abrir vista às partes para manifestações sucessivas e, após, remeter os autos para julgamento de mérito.

24. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator