



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13864.720186/2015-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.418 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS
Recorrente CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/05/2011, 01/07/2011 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

FATURAMENTO. VENDAS PARA COMERCIAIS EXPORTADORAS. EXCLUSÃO. FALTA DE PROVAS.

Ausentes dos autos provas de que as mercadorias saídas tiveram como destino empresas comerciais exportadoras, correta a inclusão dos valores na base de cálculo a título de faturamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores das doações dos meses de março e junho de 2011, para excluir do lançamento as vendas de (i) sucatas de vidro limpo, (ii) sucatas de rótulos, (iii) sucata de ferro, (iv) sucatas de plásticos, e (v) resíduos, incluídos na Conta Contábil nº 51402001 - Receita Diversos Faturamento e para excluir o IPI da base de cálculo das contribuições da conta contábil 51415001.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 08/06/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães, Jorge L. Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 5.792-5.821:

Trata-se de Auto de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, fls. 1.136/1.141, que constituiu o crédito tributário total de R\$ 27.163.863,04, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/12/2015.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.143/1.165, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma o lançamento:

O contribuinte exerce a atividade de fabricação de cervejas e chopes, enquadrando-se na subclasse código CNAE - 11.13-5-02, conforme Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral da empresa (DOC002). Também industrializa refrigerantes (Coca-Cola) sob encomenda para outra empresa, no CFOP 5124. A empresa vende bebidas frias para clientes em geral e também para outras empresas do grupo. Além de bebidas frias, também vende outros produtos (matéria-prima) para outras empresas do grupo.

Com relação às bebidas frias (cervejas e chopes), a empresa optou pelo regime especial de tributação previsto no art. 58-J da Lei nº 10.833/2003 para apuração das contribuições para o PIS e COFINS, as quais são determinadas mediante a utilização de bases de cálculo apuradas a partir de preços médios de venda por litro.

Já com relação à venda de matérias-primas, a tributação do PIS e COFINS está sujeita ao regime não-cumulativo dessas contribuições, regime este regido pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pois a empresa apurou o Imposto de Renda com base no Lucro Real.

A empresa adquire embalagens previstas no artigo 51 da Lei nº 10.833/2003, apurando o crédito destas aquisições por unidade de produto adquirida, conforme determina o §15 do artigo 58-J da mesma lei. Na aquisição de embalagens retornáveis (passíveis de reutilização), estas embalagens são imobilizadas e seus respectivos créditos são apurados conforme a respectiva depreciação dessas embalagens, conforme item II do §16 do art.3º da Lei 10.833/2003.

7. DA LEGISLAÇÃO SOBRE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Os créditos extemporâneos ao período fiscalizado (01/2011 a 12/2011) não são passíveis de aproveitamento pela Fiscalização. Os créditos, sejam eles referentes ao mercado interno ou de importação, devem ser apropriados no mês em que ocorrem (...).

*Na mesma direção [das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003], o artigo 10, § 1º, da IN/RFB nº 1015, de 05 de março de 2010, aplicável ao período de 01/2011 a 12/2011, especifica as hipóteses em que poderá ser efetuada a retificação das informações prestadas no demonstrativo, quais sejam, declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou **efetivar alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores (...)**.*

Concluimos que é exigida a entrega de Dacon retificador para que haja o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS. Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer à determinação da legislação de regência da matéria, que impõe que os créditos sejam distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração. Além disso, visa facilitar o controle e utilização dos créditos para dedução das contribuições devidas, compensação de débitos próprios ou o ressarcimento em espécie.

...

DAS CONTRIBUIÇÕES INTEGRANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO

As contribuições mensais para o PIS e COFINS integrantes do Auto de Infração apuradas pela Fiscalização constam da "Tabela 9 - Contribuições Integrantes do Auto de Infração Apuradas" do "DOC049 Anexo9 RF Contribuições Integrantes do AI".

As contribuições mensais para o PIS e COFINS integrantes do Auto de Infração foram apuradas obtendo-se a diferença positiva entre as contribuições mensais a pagar apuradas (Tabela 8 do DOC048) e as contribuições declaradas em DCTF pelo contribuinte nos códigos de receita "0679-01 - PIS/Pasep - Regime Especial de Tributação — Cervejas" e "0760-01 - COFINS - Regime Especial de Tributação - Cervejas". As contribuições mensais a pagar apuradas e as contribuições declaradas mensalmente em DCTF pelo contribuinte nos códigos de receita 0679-01 e 0760-01 também constam da "Tabela 9 - Contribuições Integrantes do Auto de Infração Apuradas" do "DOC049 Anexo9 RF Contribuições Integrantes do AI".

O contribuinte não declarou valores de DCTF no código de receita "0679-01 - PIS/Pasep - Regime Especial de Tributação - Cervejas" durante todo o ano de 2011. No código de 'receita "0760-01 - COFINS - Regime Especial de Tributação - Cervejas" somente houve valores declarados a partir de maio/2011.

Verificamos que, além dos valores de DCTF, tanto às contribuições a pagar quanto as contribuições integrantes do Auto de Infração do PIS estão nulas. Tal fato decorre do método utilizado pela Fiscalização para apropriação dos créditos presumidos de PIS e COFINS correspondentes aos ressarcimentos mensais relativos aos pagamentos mensais a CMB efetuados pela empresa nos códigos de recolhimento 0075 referentes ao SICOBÉ. O método utilizado pela Fiscalização está esclarecido no item a seguir.

DO MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO RESSARCIMENTO DOS CUSTOS COM INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DO SICOBE

Os créditos presumidos correspondentes aos ressarcimentos mensais relativos aos pagamentos mensais a CMB efetuados pela empresa nos códigos de recolhimento 0075 foram discriminados por tributo (PIS e COFINS) pela Fiscalização conforme o seguinte método:

Inicialmente, a Fiscalização verificou que não há em princípio nenhuma norma que especifique um rateio fixo entre os créditos presumidos de PIS e COFINS referentes ao §2º do artigo 58-T da Lei nº 10.833/2003, ou seja, há liberdade para utilização de qualquer rateio, e este pode variar de mês para mês.

A Fiscalização apropriou os créditos presumidos do PIS de forma a não haver contribuições mensais a pagar deste tributo. Este procedimento foi adotado pela Fiscalização pois esta verificou, através dos DACTON (DOC004), que a empresa teve o mesmo procedimento. Isto não interfere no valor total das contribuições integrantes do Auto de Infração, apenas as concentra na COFINS.

A Fiscalização apropriou, os créditos presumidos de PIS e COFINS de forma a não haver saldos de créditos dos tributos ao fim do mês de dezembro/2011 a serem aproveitados em janeiro/2011, ou seja, procurou fazer com que todos os créditos mensais (Tabela 6 do DOC046) apurados somados aos créditos presumidos (Tabela 7 do DOC047) fossem aproveitados para abater as contribuições apuradas (Tabela 03 do DOC043). Isto é verificado na Tabela 8 do DOC048 pela constatação de inexistência de saldo de créditos de PIS e COFINS em dezembro/2011. Eventuais saldos de créditos mensais durante o ano de 2011 foram utilizados nos meses subsequentes dentro do próprio ano.

A Fiscalização apropriou os créditos presumidos de PIS e COFINS de forma a não haver saldo de valores mensais declarados em DCTF a restituir ao contribuinte, ou seja, procurou fazer com que todos os valores declarados em DCTF fossem aproveitados para abater as contribuições integrantes do Auto de Infração. Isto é verificado na Tabela 9 do DOC049 pela constatação de inexistência de valores de DCTF declarados maiores que os valores de contribuições a pagar em cada mês. Diferentemente dos créditos apurados, os valores de "saldos de DCTF" não podem ser transferidos para o mês subsequente. Não há previsão legal para efetuar a compensação de valores declarados em DCTF a maior em um mês com meses posteriores. Em decorrência deste procedimento, a Fiscalização apropriou os créditos presumidos em junho/2011 de modo a não haver sobras de DCTF de COFINS neste mês. Isto resultou em saldo de créditos de PIS em junho/2011, os quais foram aproveitados em julho/2011 (ver Tabela 8 do DOC048).

Cumprido ressaltar que estes procedimentos de apropriação do crédito presumido de PIS e COFINS visando o aproveitamento total dos créditos do contribuinte e dos valores declarados em DCTF visam tornar as contribuições integrantes do Auto de Infração as menores possíveis. Um eventual saldo de créditos não aproveitado ao fim do ano ou valores de DCTF também não aproveitados em determinado mês, se por um lado podem ser compensados e/ou restituídos, por outro lado deixam de abater os valores das contribuições do Auto de Infração.

Cientificada, a contribuinte apresentou Impugnação, da qual foram extraídos os seguintes trechos:

Segundo o relatório fiscal, com base na escrituração da Impugnante e em todos os documentos apresentados desde a abertura do processo fiscalizatório, a

Fiscalização realizou uma nova apuração de todos os débitos e créditos do PIS e da COFINS relativos a todo o período do ano de 2011.

Ao proceder desta forma, a Fiscalização apontou supostas divergências entre a sua apuração e o que de fato foi declarado pela Impugnante.

Com relação aos débitos de PIS e COFINS, a Fiscalização entendeu que teriam sido apurados e pagos valores a menor a título da contribuição apurada por meio do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, inclusive cervejas e chopes.

Neste item, a Fiscalização realizou um comparativo entre o valor dos débitos de PIS e COFINS apurados com base no volume de vendas de produtos declarado pela Impugnante e no volume de vendas de produtos constante das Notas Fiscais emitidas pela Impugnante no período.

O segundo ponto reconstituído pela Fiscalização refere-se à apuração e pagamento do PIS e da COFINS sobre outras receitas auferidas pela Impugnante no exercício de 2011. Em seu trabalho de auditoria, a Fiscalização também verificou suposta diferença entre os valores recolhidos e aqueles que seriam devidos a título das contribuições.

Quanto à recomposição dos créditos fiscais apurados pela Impugnante no mesmo período, a Fiscalização apurou uma diferença menor no que diz respeito aos créditos fiscais sobre a depreciação do ativo imobilizado, bem como em relação aos créditos fiscais decorrentes das operações de Importação.

Além disso, em relação ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, a Fiscalização desconsiderou os procedimentos adotados para o aproveitamento dos créditos financeiros para ressarcimento dos custos dos sistemas de fiscalização e monitoramento de produção e vazão de bebidas (SICOBEBE), passando a exigir valores supostamente recolhidos a menor a título das contribuições.

...

No entanto, conforme será amplamente demonstrado e comprovado a seguir, ao reconstituir a apuração das contribuições devidas no ano de 2011, a Fiscalização: (i) inseriu indevidamente débitos de PIS e COFINS relativos ao volume de bebidas frias vendidas pela Impugnante, inclusive por desconsiderar a totalidade das mercadorias devolvidas; (ii) considerou de forma equivocada a apuração do PIS e da COFINS sobre outras receitas, especialmente em relação à rubricas que não teriam natureza de receita de venda de mercadorias e serviços;

(iii) afastou equivocadamente a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos; (iv) não considerou a totalidade créditos de PIS e COFINS importação, bem como (v) cometeu equívocos na recomposição da apuração quanto ao ressarcimento dos custos de SICOBEBE, razão pela qual o presente auto de infração deve ser integralmente cancelado.

Em função da forma como foi elaborado o Termo de Verificação Fiscal, o detalhamento dos fundamentos da autuação e das razões de contestação será feito ao longo do Voto.

Em 31 de agosto de 2016, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação da Recorrente, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/05/2011, 01/07/2011 a 31/12/2011

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO. onstatada a falta de recolhimento da contribuição, correta a exigência de fício do tributo não recolhido.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. abe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o do direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

FATURAMENTO. VENDAS PARA COMERCIAIS EXPORTADORAS. EXCLUSÃO. FALTA DE PROVAS. Ausentes dos autos provas de que as mercadorias saídas tiveram como destino empresas comerciais exportadoras, correta a inclusão dos valores na base de cálculo a título de faturamento.

FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO. DOAÇÕES. Doações não tem natureza de faturamento, pelo que não devem compor a base de cálculo das contribuições.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA ÉPOCA PRÓPRIA. DACON. DCTF. A utilização de créditos apurados em períodos anteriores requer a retificação das declarações contemporâneas à apuração, sem o que é vedado seu aproveitamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada da decisão recorrida em 05.10.2016 (fls. 5.825), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 03.11.2016 (fls. 5.828-5.911), reproduzindo, em síntese, os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 05.10.2016 (fls.5.825) e protocolou Recurso Voluntário em 03.11.2016 (fls.5.828-5.911) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

II - Mérito

II.1 - Equívocos da Apuração Realizada pela Fiscalização em Relação aos Produtos constantes nas Notas Fiscais de Venda

II.1.a - Notas Fiscais relacionadas a doação

Neste ponto, a Recorrente em sede de impugnação informou que a fiscalização incluiu indevidamente na base de cálculo do PIS/COFINS Notas Fiscais que se referem à remessa de mercadoria para doação. Ao final requereu a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS dos valores transacionados nessas Notas Fiscais.

A DRJ acolheu o pedido da Recorrente e determinou a exclusão da base de cálculo das contribuições nos seguintes termos:

Importa notar que a Tabela 1 indica este mesmo CFOP dentre as informações das notas fiscais consideradas. Não obstante, a fiscalização não relata qualquer razão pela qual as notas assim qualificadas deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições sociais. É dizer, não contestou que doações fossem.

É certo que as notas trazem dados acerca da tributação do ICMS e do IPI, porém, tais tributos obedecem a outra lógica, não havendo correspondência no âmbito das contribuições. Com efeito, as doações não constituem receita bruta e, portanto, não são passíveis de tributação pelas contribuições.

Nesses termos, a documentação trazida aos autos comprova as alegações da autuada e, não havendo explicitação da razão de sua recusa, exclui-se da base de cálculo as notas fiscais representativas de operações de saída para doações.

Observe-se, por fim, que as notas trazidas na impugnação dizem respeito aos meses de março, junho e novembro. Não obstante, somente há exigência fiscal nesse último período, pelo que a exclusão aqui definida somente sobre ele tem repercussão.

É de ser ver que a DRJ determinou a exclusão da base de cálculo das contribuições das operações de saída representativas de doações, contudo, como há operações de meses que não estão sendo exigidos nos autos, a fiscalização limitou o alcance da exclusão às operações ocorridas apenas no mês de novembro de 2011. E, é nesse ponto que a Recorrente se insurge.

Para a Recorrente:

"...o procedimento adotado pela DRJ encontra-se completamente equivocada. Isso porque, no presente caso somente está sendo exigido pela fiscalização o suposto débito de COFINS dos meses de maio, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2011, pelo fato de que a fiscalização reconstituiu a apuração do PIS e da COFINS do período de 2011, adotando como premissa que quando haviam créditos de SICOBÉ para abatimento do PIS e da COFINS este deveria ser utilizado primeiramente para o abatimento do PIS e posteriormente da COFINS.

Ora, ao afastar a exigência do PIS e da COFINS das Notas Fiscais relativas a doação, a DRJ não poderia realizar o procedimento simplista de abater os valores

cobrados a maior de COFINS apenas dos meses em que a fiscalização está exigindo débito de COFINS.

Ao realizar este procedimento, a DRJ não realizou o abatimento dos débitos de PIS cobrados a maior, nem tampouco realizou o abatimento dos meses de março e junho de 2011 também cobrado indevidamente pela fiscalização.

Neste caso, caberia à DRJ ter requerido a baixa do processo em diligência para que fosse novamente reconstituída a apuração do PIS e da COFINS relativa ao período de 2011 excluindo os débitos de PIS e da COFINS que foram considerados pela fiscalização.

Compulsando o relatório fiscal, verifica-se que a fiscalização procedeu a apuração mensal das contribuições da seguinte forma:

11.1. As contribuições a pagar mensais para o PIS e COFINS apuradas pela Fiscalização correspondem aos valores da Linha 29 das Fichas 15B e 25B do DACON. Estas contribuições a pagar apuradas pela Fiscalização constam da "Tabela 8 - Contribuições a Pagar Apuradas" do "D00048 Anexo8 RF Contribuições a Pagar Apuradas".

11.2. Estas contribuições a pagar foram apuradas obtendo-se a diferença positiva entre as contribuições mensais totais apuradas (Tabela 3 — D00043) e a soma dos créditos mensais totais apurados (Tabela 6 — D00046) com os créditos presumidos (Tabela 7 — D00047). As contribuições mensais totais apuradas (Tabela 3 — D00043), os créditos mensais totais apurados (Tabela 6 — D00046) e os créditos presumidos (Tabela 7 — D00047) foram transpostos para a "Tabela 8 - Contribuições a Pagar Apuradas" do "D00048 Anexo8 RF Contribuições a Pagar Apuradas".

11.3. A diferença mensal negativa entre as contribuições mensais totais apuradas e a soma dos créditos mensais totais apurados com os créditos presumidos significa a ocorrência de saldo de créditos no mês, o qual foi aproveitado no mês seguinte para abater as contribuições a pagar deste mês subsequente.

Com razão a Recorrente. Isto porque, a fiscalização ao calcular os valores mensais das contribuições do período de 2011, incluiu na base de cálculo os valores relativos às Notas Fiscais representativas de doações ocorridas nos meses de março e junho de 2011, valores estes, que não deveriam compor o cálculo do tributo.

Desta forma, quando do cálculo realizado pela fiscalização fosse excluído os valores das Notas Fiscais em apreço, a base de cálculo do tributo seria menor e, haveria saldo positivo (crédito) para ser transportado no mês seguinte.

Portanto, entendo que os valores das Notas Fiscais representativas das doações dos meses de março e junho de 2011 devem ser excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS, devendo, a fiscalização reconstituir a apuração das referidas contribuições com o devido reflexo nos meses subsequentes.

II.1.b - Remessa de Mercadorias com fim específico de exportação

A Recorrente informa que realizou operações que se referem à remessa de mercadorias para Empresa Comercial Exportadora - ECE com o fim específico de venda para o mercado externo e, em tais operações não há incidência do PIS/COFINS, nos termos do artigo 3º, da IN nº 1.152/2011, motivo pelo qual não deve ser incluída na base de cálculo das referidas contribuições. Juntou as Notas Fiscais para comprovar as operações e uma declaração da

empresa comercial exportadora FORNAVI atestando que as aquisições de mercadorias da Recorrente são única e exclusivamente destinadas à exportação (fls.3.270).

A DRJ manteve a autuação pelo fato de que nas Notas Fiscais foram apostos os CFOP 5401 – Venda de Produção do Estabelecimento em Operação com Produto Sujeito ao Regime de Substituição Tributária, na Condição de Contribuinte Substituto e CFOP 5403 – Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros em Operação com Mercadoria Sujeita ao Regime de Substituição Tributária, na Condição de Contribuinte Substituto, quando o correto seria CFOP 5501 – Remessa de Produção do Estabelecimento, com Fim Específico de Exportação.

Além disso, afastou as pretensões da Recorrente nos seguintes termos:

Sendo assim, requer-se da impugnante comprovação que vá além das declarações do adquirente, e-fl. 3.270, de que as aquisições *são única e exclusivamente destinadas à exportação*.

Ausentes outros elementos, as inclusões feitas pela auditoria restam justificadas, na medida em que não existe indicação de que aquelas saídas tenham natureza que permita a sua ausência no cômputo da base de cálculo das contribuições.

Note-se que não se está a considerar se as remessas para comerciais exportadoras estão ou não fora do campo de incidência das contribuições, mas, sim, se existe comprovação suficiente no caso de que as operações tenham tal natureza. Como visto, não existe.

Correta a decisão piso. Com efeito, a Recorrente não trouxe aos autos documentos capazes de comprovar suas alegações e principalmente contrapor os dados lançados nas Notas Fiscais, sendo insuficiente uma simples declaração, diga-se, emitida de forma genérica, já que não indica período ou documento fiscal, para demonstrar que os produtos foram adquiridos com o fim específico de exportação.

Neste cenário, correto o lançamento fiscal.

II.1.c - Equívoco nos cálculos elaborados pela fiscalização: Divergência em relação a quantidade registrada nas Notas Fiscais

Para a Recorrente *"houve equívoco nos cálculos elaborados pela Fiscalização em relação, as Notas Fiscais n.ºs 90524, 90618, 90729, 90754, 90777 e 90886, pois a Fiscalização para o considerou a quantidade de 24 (vinte e quatro) unidades quando o correto seria 12 (doze) unidades quanto ao produto "Heineken Lata CX C 12", conforme se verifica das Notas Fiscais (doc. 06). Este equívoco fez com que os valores apurados de PIS e COFINS fossem majorados pela Fiscalização"*.

A DRJ afastou as pretensões da Recorrente por entender que os próprios documentos por ela juntados dão conta do acerto da fiscalização, a saber:

As notas fiscais apresentadas pela contribuinte estão juntadas às e-fls. 2.913/2.918. Nelas, a contribuinte destacou, com o objetivo de apontar o item objeto de sua reclamação, o produto de código 8375, descrito como "HEINEKEN LATA 350ML 1X24 IMPORTADA" e que teria como unidade tributária a dúzia.

Portanto, os próprios documentos apresentados pela autuada para suportar seu questionamento apontam no sentido contrário ao que ela pretende. Com efeito, a descrição do produto estampa que seriam caixas com 24 unidades (1x24) e não 12 como defende a impugnante.

De fato, analisando os documentos carreados pela Recorrente, constata-se que a quantidade comercializada pela Recorrente relativo ao produto Heineken é de 24 unidades e não de 12 como alegou a Recorrente. É o que se extrai das Notas Fiscais carreadas autos e, do contrário nada se provou.

Ora, a mera alegação apresentada pela Recorrente não é capaz de contrapor os dados lançados nas Notas Fiscais que, atestam uma realidade totalmente diversa do que alegou o contribuinte.

Portanto, afasta-se o argumento formulado pela Recorrente.

II.1.d- Equívoco nos cálculos elaborados pela fiscalização: Devoluções

A DRJ afastou as alegações da Recorrente por ausência de conjunto probatório, considerando que a divergência entre os valores considerados pela fiscalização e o que foi apurada pelo contribuinte foi baseada apenas em planilhas, a saber:

Com efeito, a comparação entre a listagem utilizada pela fiscalização e a apresentada na impugnação, e-fls. 2919/2989 (de se notar que as notas ali relacionadas o foram sem ordem cronológica, o que faz com que as notas referentes ao mês de janeiro estejam espalhadas ao longo da listagem), revela que a contribuinte quer incluídas no total de notas de devolução as de nº 31689, 31548, ambas de 18/01/2011; 31544 e 31549, que teriam sido emitidas em 12/01/2011.

Não obstante, na amostra de notas juntadas a título de comprovação, e-fls. 2990/3111 aquelas acima referidas não são encontradas. Ora, se a impugnante pretende que sua afirmação de erro na apuração fiscal seja acatada, o mínimo que se requer é que traga aos autos as quatro notas que entende descon sideradas para provar que se trataria, efetivamente, de devoluções. Trouxe outras, por sinal já computadas pela auditoria, mas não as que teriam sido indevidamente excluídas. Mesmo que se considere que as cópias de notas fiscais trazidas constituem uma amostra, é razoável esperar que essa amostra contemple os quatro exemplares que comprovariam o erro da fiscalização no mês de janeiro. Não vieram, pelo que nem um início de prova se vislumbra.

A Recorrente, por sua vez, contesta o valor subtraído da base de cálculo dos valores atinentes as devoluções de mercadorias ocorridas em cada mês. Afirma que há uma diferença de R\$ 27.047,42 de PIS e, R\$ 126.524,97, de COFINS, entre os valores considerados pela fiscalização e o que de fato foi apurado pela empresa a título de devoluções. Traz em sede recursal outras Notas Fiscais para rebater o entendimento explicitado na decisão recorrida.

Em sede de impugnação, a Recorrente não apontou especificamente quais notas fiscais deixaram de ser consideradas pela fiscalização, ou seja, não foi realizado um cotejo entre os valores considerados pela fiscalização e aqueles elaborados pelo contribuinte, tampouco apresentado suporte documental para comprovar a divergência.

De fato, a Recorrente não comprovou em sede de impugnação a diferença de valores, sendo que somente na fase recursal é que foram juntados alguns documentos, não podendo, assim, ser considerado por este relator, posto que operou-se a preclusão prevista no §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72.

Aliás, a fiscalização apurou os valores através de documentos fornecidos pela própria Recorrente, conforme se verifica no item 8.1.8 do Relatório Fiscal, cabendo, ao contribuinte demonstrar de forma efetiva que o trabalho fiscal estava incorreto.

Assim, entendo correto a decisão de piso.

II.2 - Incidência do PIS e da COFINS sobre outras receitas

Neste item a Recorrente questiona a indevida inclusão de algumas contas contábeis na composição da base de cálculo dos tributos sob análise. Segunda a Recorrente trata-se de receitas não operacionais que devem ser excluídas do cálculo das contribuições do PIS e da COFINS. Senão Vejamos.

II.2.a - Conta Contábil nº 51402001 - Receita Diversos Faturamento

Em 16 de novembro de 2015, a Recorrente prestou informações à fiscalização sobre a composição das receitas de bens e serviços nos seguintes termos (fls.1.116-1.120):

Receita de Vendas de bens e Serviços - Alíquota de 1,65% - Saldo composto pelas contas contábeis de industrialização para terceiros. Receitas de Diversos Faturamento e COFINS sobre vendas de produtos. (51415001/51402001/21109004).

Industrialização para terceiros: Valores pago pela Spal referente ao engarrafamento de Coca-cola (KS) que era realizado na unidade de Jacareí. Existem algumas diferenças pois em alguns meses existem provisão e reversão de provisões de take or pay.

Receita Diversos Faturamento: Receita de venda de matérias primas intercia, receita de venda de sucata, bagaço de malte, levedura usada entre outros resíduos de produção.

Cofins sobre vendas de produtos: Nesta conta estão lançados diretamente os tributos (COFINS e PIS) da venda de produtos acabados para Kaiser Nordeste. No aso de composição de valores informados no DICON nós temos que encontrar a base de cálculo, por que o saldo da conta se compõem apenas de imposto.

Através das informações prestadas pela própria Recorrente, a fiscalização incluiu no computo do tributo as receitas contábeis registradas sob o nº 51402001 - Receita Diversas Faturamento.

Em sua defesa, a Recorrente traz as seguintes alegações:

Dentro dos valores considerados pela Fiscalização nesta conta contábil, estão compreendidos valores que não devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS.

Isso porque, referidas receitas decorrem de vendas de: (i) sucatas de vidro limpo, (ii) sucatas de rótulos, (iii) sucata de ferro, (iv) sucatas de plásticos, e (v) resíduo, as quais são desoneradas da incidência dos tributos.

Vale destacar que os artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196 de 2005, determinam que a incidência do PIS e da COFINS fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de produção. (...)

Conforme se verifica pela simples leitura das Notas Fiscais juntadas por amostragem (**doc. 09**), os NCM's dos produtos constantes nestas Notas Fiscais referem-se aos mesmos NCM's dispostos nos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196 de 2005, razão pela qual o PIS e a COFINS não são devidos sobre as receitas oriundas das suas vendas.

Além disso, nesta conta contábil também são computadas remessas de mercadorias (sucata de madeira) para doação. Importante destacar, que todas as Notas Fiscais destes produtos tiveram como destinatária a empresa "**Metap Comércio de Sucatas Ltda. - EP**" e também constou na Nota Fiscal, mais especificamente no campo "natureza da operação", a informação: "remessa para doação", (**doc. 10**).

Com o intuito de comprovar totalidade das receitas computas nesta conta contábil que devem ser excluídas da autuação fiscal, a Impugnante apresenta em anexo planilha contendo a relação de todas as Notas Fiscais (**doc. 11**)

Por sua vez a DRJ afastou os argumentos da Recorrente por entender ausente elementos que permitisse inferir que tais operações estariam efetivamente compreendidas dentre aquelas que a fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições, vejamos:

Aqui, a contribuinte traz aos autos a cópia de notas fiscais, e-fls. 3334/3349, nas quais a doação constitui a natureza da operação, o que é corroborado pelo CFOP apostado nos documentos.

Não obstante, não há elementos que permitam inferir que tais operações estariam efetivamente compreendidas dentre aquelas que a fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições. Diante da informação prestada no decorrer da auditoria de que a conta contábil Receita Diversos Faturamentos serviria para registrar receitas de vendas, admitir que ali estariam também registradas doações exige que a prova vá além da própria existência de doações. É preciso demonstrar que tais operações existiram e foram erroneamente tributadas. Nada há nos autos que faça tal demonstração.

Importa notar que a Tabela 1, que acompanha o Relatório Fiscal e registra as contribuições apuradas com discriminação por nota fiscal não arrola as notas de doação reclamadas nesse item.

No mesmo sentido, a tentativa de demonstrar que parte das saídas assumiram natureza de operações cuja incidência das contribuições estaria suspensa esbarra na insuficiência dos documentos apresentados e na ausência de outros. Assim é que a denominada Planilha de Notas Fiscais Sucata, e-fls. 3351/3473, que totaliza o montante de R\$ 3.094.216,20 nada mais faz que colecionar informações do que seriam números, datas e valores de notas fiscais.

Com todo respeito ao posicionamento explicitado na decisão recorrida, entendo que a Recorrente tem direito de excluir da base de cálculo das contribuições em apreço, os valores lançados na conta contábil nº 51402001 - Receita Diversas Faturamento.

Isto porque, há previsão legal que determina a suspensão da incidência do PIS e da COFINS nas operações registradas pela Recorrente, conforme se verifica nos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005:

Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho,

classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi. (Vigência)

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real. (Vigência)

Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.

No presente caso, não houve questionamento sobre a origem dos lançamentos, sendo que a fiscalização, baseada nas informações prestadas pela Recorrente, optou por incluir tais valores no cálculo das contribuições. Entretanto, tanto a fiscalização quanto a Recorrente à época dos fatos não observaram que referidos valores, por imposição normativa não deveriam compor a base de cálculos das contribuições.

Deste modo, entendo que os valores registrados na conta contábil nº 51402001 - Receita Diversas Faturamento, devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições.

II.2.b - Conta Contábil - 51415001 - Receita s/ Industrialização p/ Terceiros

A Recorrente alega que na conta contábil em referência foram registrados montantes reconhecidos pela fiscalização como tributáveis que não estão sujeitos à tributação do PIS e da COFINS.

O primeiro deles diz respeito a inclusão do IPI nas operações de industrialização por encomenda na base de cálculo das contribuições e, o segundo esta relacionado aos contratos de industrialização por encomenda na modalidade take or pay.

Pois bem.

No primeiro caso a Recorrente alega que embora não exista previsão legal (vide 10.637/02 e 10.833/03) para excluir o IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS, é evidente que o IPI não é receita de venda de bens e serviços, assim como não é receita da pessoa jurídica, mas receita da União Federal.

A DRJ manteve o lançamento por entender que *"No regime de apuração não cumulativo a legislação aplicável não prevê a exclusão de tributos. Com efeito, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seu art. 1º, § 3º e incisos, não contempla o IPI como hipótese de exclusão. Nessa ausência, não cabe à autoridade administrativa admitir que a pretensão seja acatada."*

De fato, não há permissivo legal nas leis 10.637/02 e 10.833/03 que preveja a hipótese ventilada pela Recorrente. Entretanto, ainda que inexistam nos referidos preceitos normativos determinação para excluir o IPI da base de cálculo das referidas contribuições, entendo que referido imposto não é receita passível de ser tributada pelo PIS/COFINS, na

medida em que o inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei nº 9.718 de 1998 determinava expressamente a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS. Vejamos:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 22 compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

(..)**§ 22 Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 29, excluem-se da receita bruta:**

I — as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o **Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI** e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Por sua vez, o parágrafo 4º do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977 determina que na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente:

"§ 42 Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário."

Nesse sentido, cita-se a Solução de Consulta nº 4.047/2017 e o artigo 23, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
O valor do IPI e o do ICMS-Substituição Tributária não se incluem na receita bruta total do vendedor dos bens ou prestador dos serviços.
VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 164, DE 25 DE JUNHO DE 2014. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º, III, e § 4º, com redação da Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, I, com redação da Lei nº 12.814, de 2013; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), art. 279, parágrafo único; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts 26, § 2º, e 59; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.*

Art. 23. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

Portanto, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições os valores de IPI registrados na Conta Contábil - 51415001 - Receita s/ Industrialização p/ Terceiros.

Já em relação ao segundo ponto, melhor sorte não resta à Recorrente.

A Recorrente, em síntese, alega (i) que os valores reconhecidos pela fiscalização correspondem a uma provisão que não se realizou e que foi lançada por equívoco, uma vez que não havia fundamento contratual para o recebimento do valor; e (ii) que os valores pagos no âmbito do contrato de take or pay em razão da disponibilização da capacidade produtiva correspondente à uma indenização, valor pago ao contratado para ressarcir-lo pela manutenção de seu parque produtivo em capacidade ociosa e que não pode ser caracterizado como receita por não representar uma riqueza nova.

A DRJ, por sua vez, afastou as pretensões da Recorrente pela ausência de provas documentais que demonstrassem o erro cometido pelo contribuinte no lançamento dos valores vinculados aos contratos de industrialização, a saber:

Nesse item, a provas que dariam sustentação aos argumentos da defesa são ainda mais frágeis.

Os documentos juntados às fls. 3541/3544 são pouco mais que planilhas que pretendem refletir lançamentos contábeis. Nada há que demonstre serem efetivamente representativos da apuração contábil-fiscal da contribuinte. Por sinal, nos documentos juntados não há identificação de que a conta em questão teria sido movimentada pelos lançamentos lá grafados.

Além disso, falta ao conjunto o próprio contrato firmado com o cliente e cujos valores motivaram a alegada constituição e reversão da provisão, nos termos do arrazoadado da impugnante. Não é demais lembrar que os valores computados pela fiscalização são originários da própria contabilidade da contribuinte.

Sendo assim, as provas requeridas para sua desconstituição vão muito além daquelas trazidas na Impugnação, pelo que se afasta a pretensão da autuada.

De fato a Recorrente deixou de comprovar suas alegações, posto que não trouxe aos autos documentos capazes de comprovar a constituição e reversão da provisão que alegou ter ocorrido. Ora, as alegações baseadas em meras planilhas, sem o conjunto probatório que deu origem aos lançamentos, não é capaz de comprovar o direito alegado pelo contribuinte, motivo pelo qual mantenho a decisão a recorrida.

II.2.c - Conta Contábil 62001001 - Juros Ativos Bancos Nacionais

A Recorrente alega, sem contudo provar que:

No tocante aos valores registrados na conta contábil "62001001 - Juros Ativos Bancos Nacionais", a Impugnante informa que estas receitas decorrem exclusivamente de contrato de preferência bancária firmado com o Banco Santander S/A (Santander), por meio do qual a Impugnante cede a administração de sua folha de salário mediante o pagamento de preço **(doc. 14)**

Na prática, o que ocorre é que a instituição financeira assumiu o processamento da folha de pagamento de crédito de salários, proventos ou retiradas de todos os funcionários, remunerando a Impugnante pela exploração de um intangível de sua propriedade.

Ora, para fins de incidência das referidas contribuições, devem ser consideradas **somente as receitas auferidas nas atividades operacionais do**

contribuinte, especificamente sobre os ingressos novos referentes à venda de mercadorias, prestação de serviços e outras atividades do objeto social.

Vale lembrar que com o advento da Lei nº 9.718 de 1998, os contribuintes passaram a apurar as contribuições sociais sobre a totalidade das receitas por elas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas, conforme dispunha o seu artigo 3º, parágrafo 1º.

Este dispositivo legal foi posteriormente declarado inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF, quando do julgamento dos RE's nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084. Naquela oportunidade, os Ministros do STF interpretaram o caput do artigo 3º para lhe dar uma interpretação conforme a CF, consolidando a definição de faturamento **como a receita bruta decorrente da venda de mercadoria e prestação de serviços.**

Recentemente, por intermédio da Lei 12.973 de 2014, a redação do parágrafo 1º das Leis nºs 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 foram alteradas para constar que deve ser considerado como base de cálculo do PIS e da COFINS a receita bruta de que trata o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977.

O artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977 conceitua receita bruta como sendo: (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria, (ii) o preço da prestação de serviços em geral, (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia, e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica (...).

Considerando que a Impugnante se dedica as atividades de fabricação de cervejas e chopes, e que os valores recebidos do Banco Santander S.A. não se referem à receita de venda de mercadorias e serviços ou à receitas da sua atividade, a Fiscalização não tem legitimidade para exigir o PIS e a COFINS sobre a conta "62001001 - Juros Ativos Bancos Nacionais", sendo inconstitucional a sua exigência por parte da Fiscalização.

Todavia, os documentos apresentados pela Recorrente às fls. 3.546-3.547 não comprovam suas alegações, posto que a descrição encontrada em tais documentos, intitulado de "amortização Santander e proventos de gastos gerais", não permite concluir que referidas operações estão fora da campo incidência da base de cálculo do PIS/COFINS.

Aliás, sequer o contrato firmado com a instituição e os demais documentos/registros contábeis foram juntados aos autos de Recorrente, carecendo, assim, de conjunto probatório para confirmar suas alegações.

II.2.d - Conta Contábil 13401001 - Valores a Receber Diversos

Alega a Recorrente que ao analisar a impugnação apresentada, a DRJ não se manifestou sobre os argumentos e provas produzidas aos autos quanto os equívocos realizados pela Fiscalização no que diz respeito a esta conta contábil, sob a justificativa de que teria sido a própria Recorrente que incluiu esta rubrica na base de cálculo e que os argumentos apresentados pouco esclarecem acerca da natureza dos registros.

Diz que *"A justificativa apresentada pela DRJ viola frontalmente este princípio da motivação, pois em sua impugnação a Recorrente esclareceu detidamente os motivos pelos quais não seriam devidos o PIS e a COFINS sobre as receitas obtidas de REBATE destacando, inclusive na peça, os registros contábeis por ela realizados"*.

Ao final, pede a reforma do v. acórdão em razão da ausência de motivação.

Ao contrário do que explicitou a Recorrente, entendo que não houve a famigerada "ausência de motivação" por parte da turma julgadora "a quo", considerando que ela justificou a manutenção do lançamento com base na premissa de que não há conjunto probatório que dê respaldo aos argumentos da contribuinte.

Assim, fica afastado o pedido de reforma do v. acórdão formulado pela Recorrente.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Recorrente traz o seguinte argumento:

Dentre as imputações do Fisco à Impugnante, está o suposto não pagamento de PIS e COFINS sobre possíveis receitas que teriam sido auferidas no ano de 2011, em razão de REBATE oferecido pelos seus fornecedores.

Cumprе registrar, inicialmente, que os valores recebidos a título de REBATE não se enquadram no conceito de receitas, porque são meras recuperações de custo, conforme será abordado a seguir.

No entanto, mesmo adotando a premissa da Fiscalização, de que valores recebidos no programa REBATE são receitas passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS, a autuação é equivocada.

A Impugnante adquire insumos de produção de parceiros comerciais estratégicos, os quais oferecem REBATES em razão do volume de aquisições realizadas no curso dos contratos de fornecimento, são verdadeiras recompensas em dinheiro oferecidas pelo fornecedor que tem o efeito de reduzir o custo de produção de suas bebidas.

Portanto, os valores a receber em razão do programa REBATE são registrados e no momento do reconhecimento do direito ao recebimento da recuperação de custos, no regime da competência, à medida em que haja probabilidade de que os benefícios econômicos associados à transação são confiavelmente mensuráveis (CPC 30).

Ora, ao analisar a documentação contábil da Impugnante verifica-se que as movimentações no ativo tidas como fato gerador do PIS e da COFINS pela Fiscalização se referem à REBATES devidos e registrados nos exercícios de 2009 e 2010.

A primeira operação diz respeito ao direito adquirido pela Impugnante no ano de 2009, de receber da empresa CROWN o valor devido em função do programa REBATE. Em 2011 ocorreu apenas a **reclassificação** contábil da operação e recebimento dos valores. (...).

Já a segunda operação diz respeito ao direito adquirido pela Impugnante no ano de 2010, de receber da empresa REXAM o valor devido em função do programa REBATE, sendo que em 2011 ocorreu apenas o **pagamento**, através da empresa **Rio de Janeiro Refrigerantes**. (...).

Portanto, como os valores a receber em razão do programa REBATE foram registrados como recuperação de custos ou receitas passíveis de tributação em 2009 e 2010, não há que se falar em tributação no presente caso.

A Fiscalização autuou a Impugnante em razão de suposto não pagamento de PIS e COFINS sobre movimentações contábeis ocorridas em 2011, de

reclassificação de REBATE cujo direito foi adquirido em 2009, e de pagamento de REBATE cujo direito foi adquirido em 2010.

Como já dito, no regime de competência, considera-se realizada a receita no momento em que houver probabilidade de que os benefícios econômicos associados à transação, confiavelmente mensuráveis, fluirão para a empresa (**CPC 30**).

Ademais, além do registro da recuperação de despesas referir-se à exercícios e competências que não foram objeto do auto de infração, não há que se falar na tributação de mera recomposição patrimonial pelo PIS e pela COFINS, como já observado acima.

Como se já não bastasse, a Fiscalização duplicou a informação no valor de R\$1.616.665,00 (um milhão seiscentos e dezesseis mil, seiscentos e sessenta e cinco reais) no mês de Agosto de 2011.

Tal informação não reflete o resultado contábil, uma vez que esta informação foi registrada no mês anterior, que corresponde ao crédito de R\$2.126.665,00 (dois milhões cento e vinte seis mil, seiscentos e sessenta e cinco reais), na conta contábil 13401001, reduzidos dos R\$510.000,00 (quinhentos e dez mil reais) repassados a terceiros por não comporem o valor do REBATE devido à Impugnante.

Mais uma vez entendo a DRJ agiu acertadamente ao manter o lançamento fiscal. Isto porque, a Recorrente apresentou apenas alegações para contrapor os seus próprios lançamentos contábeis, deixando de comprovar documentalmente a origem dos registros que alegou ser equivocado e que não deveria compor a base de cálculo do PIS/COFINS.

Ora, a escrituração somente faz prova a favor do sujeito passivo se acompanhada por documentos hábeis à comprovar a origem e os fatos nelas registrados, conforme previsão contida no artigo 26, do Decreto nº 7574/2011².

Deste modo, a mera juntada da escrituração contábil sem o conjunto probatório que deu origem aos registros, é imprestável para o fim pretendido pela Recorrente.

Mantém-se, assim, o lançamento fiscal nesse ponto.

II.3 - Créditos apurados no mercado interno - Ativo Imobilizado

Diz a Recorrente:

Em relação aos créditos apurados no mercado interno, a Fiscalização efetuou a análise das linhas 9, 10 e 11 das Fichas 6A (PIS) e 16A (COFINS) do DACON apresentado pela Impugnante.

Ao efetuar esta análise, a Fiscalização localizou supostas diferenças de créditos relativos à depreciação do Ativo Imobilizado no valor de R\$ 42.935,49 (quarenta e dois mil, novecentos e trinta e cinco reais e quarenta e nove centavos) de PIS e R\$197.763,46 (cento e noventa e sete mil, setecentos e sessenta e três reais e quarenta e seis centavos) de COFINS, totalizando o montante de R\$ 240.698,95 (duzentos e quarenta mil, seiscentos e noventa e oito reais e noventa e cinco centavos), o qual foi glosado pela Fiscalização, na Tabela 4 do auto de infração.

Ocorre que as divergências localizadas pela Fiscalização referem-se a inconsistências de preenchimento de créditos na DACON, que foram

² Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9o, § 1o).

equivocadamente lançadas nas linhas 9, 10 e 11 quando o correto seria o lançamento em outras linhas.

Entretanto, embora tenha ocorrido este equívoco no preenchimento do DACON, a Impugnante, no momento da fiscalização, apresentou planilha cujo título é "CRÉDITOS PIS COFINS - DACON 2011" (**doc. 15**), gravada no CD nº 04, comprovando a existência de crédito de Mercado Interno (que é somatória dos créditos do ativo imobilizado com os demais créditos) em montante superior ao que a Fiscalização considerou ao reconstituir a apuração do PIS e da COFINS no ano de 2011.

Neste sentido, apesar de haver estas inconsistências de preenchimento das linhas 9, 10 e 11 do DACON, a Impugnante comprovou de forma analítica a existência de maior quantidade de créditos relativos às demais aquisições em comparação ao que foi registrado no DACON.

Em outras palavras se por um lado foram apontadas pela Fiscalização diferenças inferiores de créditos do ativo imobilizado, por outro foi comprovado pela Impugnante a existência de créditos superiores quanto às demais aquisições.

Logo, seria razoável que a Fiscalização não levasse em consideração apenas os créditos decorrentes do ativo imobilizado, mas sim a totalidade dos créditos auferidos no mercado interno, promovendo o encontro de contas e anulando a diferença apontada no auto de infração.

Neste sentido, tendo em vista a comprovação da existência de créditos no Mercado interno em montante superior ao que foi considerado pela Fiscalização, deve ser cancelada a autuação fiscal ou quanto menos deve ser novamente reconstituída a apuração dos créditos do Mercado Interno referentes ao ano de 2011, levando em conta a comprovação da totalidade dos créditos apresentados pela Impugnante na planilha "CRÉDITOS PIS COFINS - DACON 2011" (**doc. 15**), gravada no CD nº 04.

A Recorrente, como em outras oportunidades almeja comprovar seu direito através de meras planilhas, o que no sentir deste julgador é imprestável para tanto. Vale repetir, que a fiscalização apurou o tributo com base nas informações prestadas pela própria Recorrente e, se houve equívoco ou erro nos registros contábeis, cabe ao próprio contribuinte apurar e demonstrar documentalmente a origem dos lançamentos.

Com efeito, ao que parece pretende a Recorrente que a fiscalização apure o crédito que ela deveria ter apurada quando realizou os lançamentos contábeis, se olvidando, por completo que não é obrigação da fiscalização apurar créditos para contribuintes. Da mesma forma, que não é obrigação do contribuinte apontar débitos para fiscalização.

Se houve equívoco na apuração de seus créditos, a Recorrente deveria ter procurado os meios cabíveis para sanar as irregulares que ela mesmo confessa existir e, não aguardar que fiscalização o fizesse de ofício. No mais, deveria a Recorrente ter apresentado provas hábeis para comprovar seu direito, posto que planilhas não comprovam a origem dos lançamento.

Por fim, adoto como fundamento os termos da decisão de piso, a saber:

Como se vê, os valores utilizados pela auditoria têm as mesmas fontes que a impugnante aponta como capazes de comprovar o equívoco da autuação. No mesmo sentido, o erro na apuração dos créditos do imobilizado é admitido pela autuada.

O que pretende a defesa é compensar as diferenças apuradas pela fiscalização com créditos excedentes e que não teriam sido aproveitados pela auditoria.

A pretensão da contribuinte, no entanto, não é cabível. Na medida em que as diferenças apuradas pela fiscalização decorrem do confronto entre os valores escriturados e declarados pela própria contribuinte, a esta caberia demonstrar que tais diferenças não existem e que, portanto, o montante de crédito total haveria de ser aproveitado na íntegra.

É de se ver que a diferença entre o montante total de créditos utilizados pela contribuinte em suas declarações e o montante total apurado pela fiscalização não decorrem apenas da redução do montante declarado na rubrica de Ativo Imobilizado, mas de outras incongruências entre o declarado e o apurado.

O que a contribuinte intenta pressupõe a reconstituição da totalidade de seus créditos para a compensação das diferenças encontradas nos créditos correspondentes ao Ativo Imobilizado. Porém, essa reconstituição do crédito passa pela demonstração de que as diferenças apuradas não existiriam ou que a fiscalização teria se equivocado em sua apuração.

Nesse contexto, a tão só apresentação da planilha de e-fl. 3549 é claramente insuficiente.

Não restando demonstrado o efetivo excesso de créditos em favor da contribuinte, não há como acatar seus argumentos.

II.4 - Créditos Apurados na Operações de Importação

A fiscalização não admitiu os créditos apurados Recorrente por entender que, sejam eles referentes ao mercado interno ou de importação, devem ser apropriados no mês em que ocorrem e, somente admite a utilização de créditos extemporâneos de créditos de PIS/COFINS mediante a entrega de Dacon Retificador.

A Recorrente por sua vez é contraria ao posicionamento da fiscalização, pois entende que:

É cediço que o direito do contribuinte ao aproveitamento do crédito extemporâneo decorre de previsão legal expressa, conforme dispõe os artigos 3o, §4º, de igual redação, das Leis nºs 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 (...).

No mesmo sentido, a Lei nº 10.865 de 2004, que dispõe sobre o PIS e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, determina que os créditos não aproveitados no mês poderão ser aproveitados nos meses subsequentes.

Entretanto, inexistente na legislação em vigor qualquer disposição que vede o aproveitamento dos créditos fiscais de forma extemporânea, de maneira que tanto o procedimento adotado pela Impugnante quanto o procedimento sugerido pela fiscalização, são igualmente legítimos.

A despeito do entendimento manifestado pela RFB sobre o assunto, jurisprudência do CARF é uníssona para abarcar o entendimento manifestado pela Impugnante, admitindo, portanto, o direito do contribuinte ao aproveitamento do crédito das contribuições em períodos posteriores independentemente da retificação das DACONs e das DCTFs (...).

Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Isto porque, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original e principalmente para que os saldos de créditos do Dacon dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, transcrevo o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 73, de 2012:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

Outro não é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACON e DCTF, a saber:

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. (Acórdão 3403-.003.078)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização. (Acórdão 3403.002.717)

Além dos julgados anteriormente citados, trago à baila o entendimento do i. Relator José Fernandes do Nascimento sobre o tema (PA nº 19515.721557-2012-58), o qual adoto como fundamento de decidir:

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação.

Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, **incorridos no mês**; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**. [...]

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

Art. 13. **O aproveitamento de crédito** na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. (grifos não originais)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a

verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou **efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.** [...]

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, **alterando valores que tenham sido informados em DCTF**, deverá apresentar, também, DCTF retificadora. [...] (grifos não originais)

Assim, na vigência da referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

A propósito, cabe registrar que, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho³, que a “linha 06/31” do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do conteúdo da referida linha revela que ela destinava-se ao registro de “ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30”, em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E a expressão “créditos não contemplados”, obviamente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:

CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)

Linha 06A/30 – Créditos Apurados

A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de

³ A título de exemplo, cita-se os acórdãos nºs 3202-001.456 e 9303-004.562.

apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§ 3º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004).

Linha 06A/31 – Ajustes Positivos de Créditos

Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito **não contemplados** na Linha 06A/30.

Linha 06A/32 – (-) Ajustes Negativos de Créditos

Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, somente quando definida a natureza, certeza e liquidez do saldo de crédito apurado em determinado período mensal cabe analisar as formas de aproveitamento previstas na legislação. Nesse sentido, dispõe o § 4º do art. 3º e o art. 13 que o saldo de crédito apurado em determinado mês pode ser aproveitado mediante dedução, ressarcimento ou compensação nos períodos mensais subsequentes, sem atualização monetária e incidência de juros. E desde que o aproveitamento ocorra dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado do dia seguinte ao mês de apuração do crédito, sob pena da extinção do direito de aproveitamento pela prescrição determinada no Decreto 20.910/1932.

No presente caso, além de não demonstrar/comprovar que os créditos extemporâneos não foram apropriados/utilizados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário por expressa determinação legal, a recorrente também não procedeu a retificação do Dacon, a que estava obrigada por expressa determinação do art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, vigente no período de apuração dos créditos em apreço.

Portanto, considerando que não houve retificação do DACON, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa, é medida que se impõe.

Outro argumento explicitado pela Recorrente diz respeito ao equívoco cometido pela fiscalização que não considerou o registro de mais de 100 operações realizadas pela Recorrente, gerando uma diferença significativa nos créditos de PIS/COFINS-importação, a saber:

Ademais, vale destacar que a Fiscalização ao recompor todos os créditos de PIS e COFINS importação, por um equívoco, considerou apenas parte das Declarações de Importação e respectivos créditos que a Impugnante tem direito, deixando de considerar mais de 100 (cem) operações, o que gerou uma diferença significativa em relação ao todo.

Pela análise da planilha apresentada pela Fiscalização (Tabela 5 da autuação Fiscal), a Impugnante teria direito apenas da quantia de R\$1.533.145,09 (Um milhão quinhentos e trinta e três mil, cento e quarenta e cinco reais e nove centavos) de PIS e R\$7.163.690,96 (sete milhões, cento e sessenta e três mil, seiscentos e noventa reais e noventa e seis centavos), totalizando a quantia de R\$8.696.836,05 (oito milhões, seiscentos e noventa e seis mil, oitocentos e trinta e seis reais e cinco centavos).

Em relação a insurgência manifestada pela Recorrente, entendo que os motivos apresentados pela turma "a quo" devem ser mantidos pela razões abaixo apresentadas, o qual adoto com causa de decidir:

Para corretamente avaliar o argumento da impugnante, é importante trazer à vista o que diz a auditoria a respeito. Conforme o Relatório Fiscal:

Após análise das tabelas do arquivo "NFs Importação - KBRA — 2011" do CD nº 06, a Fiscalização ainda verificou algumas incoerências, listadas a seguir:

Houve ocorrências de duas informações de créditos sem a respectiva informação de DI, uma em junho/2011 e outra em novembro/2001.

Houve ocorrência de uma mesma informação de crédito com duas DI em outubro/2011 (DI nº 1119222429 e DI nº 1112326997).

Houve ocorrência de mesma DI correspondente a mais de um crédito, ou seja, a mesma DI estava relacionada a dois créditos diferentes (DI nº 1101318980 em janeiro/2011 e fevereiro/2011 e DI nº 1111396983 em julho/2011 e outubro/2011).

A Fiscalização também verificou que as DI digitalizadas apresentadas não correspondiam a todas as DI informadas no arquivo "NFs Importação - KBRA - 2011" do CD nº 06. Há 164 DI diferentes informadas no citado arquivo (já descontadas as 02 repetidas), enquanto que há somente 149 DI digitalizadas no CD n.º 04.

Para verificação dos créditos de importação apurados pelo contribuinte constantes do arquivo "NFs Importação - KBRA — 2011", a Fiscalização procedeu da seguinte maneira:

Comparou os valores dos créditos de PIS e COFINS informados pelo contribuinte por DI com o valor contido nas DI digitalizadas (no caso de sua apresentação). Não havendo correspondente DI digitalizada pelo contribuinte, a Fiscalização consultou os valores dos créditos de PIS e COFINS nos bancos de dados da RFB. Mesmo havendo DI digitalizada, os créditos de PIS e COFINS também foram ratificados nos bancos de dados da RFB. A Fiscalização constatou que houve diversos valores de créditos informados pelo contribuinte no arquivo "NFs Importação - KBRA - 2011" que não corresponderam aos valores efetivamente recolhidos informados em DI e recolhidos nos códigos 5602 e 5629.

Conforme disposto no § 1º do artigo 15 da Lei 10.865/2004, o direito ao crédito de importação aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. Na ocorrência de divergência, o valor tomado como correto pela Fiscalização foi o declarado em DI e efetivamente pago nos códigos 5602 e 5629.

Existem, portanto, diferenças entre os valores apurados pela fiscalização e aqueles declarados pela contribuinte em função do valor efetivo dos recolhimentos, os quais formam a base para o cálculo dos créditos.

A comparação entre as DI utilizadas pela fiscalização a partir dos dados fornecidos pela contribuinte, e a tabela resumo que integra o Documento 16 que acompanha a Impugnação revela que nos meses de fevereiro e março existe plena coincidência, ou seja, todas as DI apontadas pela impugnante já integram a apuração da auditoria, embora, em função do exposto acima, os valores nem sempre sejam os mesmos.

No mês de abril, no entanto, várias DI listadas pela impugnante, efetivamente, não estão compreendidas no demonstrativo utilizado pela fiscalização.

No início do exame acerca das razões pelas quais não foram incluídas as operações indicadas, é importante ter em vista a descrição do procedimento adotado pela auditoria e das várias fontes de dados utilizadas para a verificação das informações prestadas pela contribuinte. Diante disso, destaca-se a necessidade de que os documentos trazidos pela impugnante para sustentar a inclusão de créditos passem pelos mesmos crivos.

A fonte principal dos dados são as operações informadas pela contribuinte no CD 06, consistindo o primeiro filtro a comparação entre as DI informadas e as digitalizadas no CD 04. Essa primeira verificação já demonstrou que nem todas as DI foram trazidas sob a forma digital.

Em seguida, os créditos correspondentes às DI não acompanhadas de documentos digitalizados foram pesquisados nos bancos de dados da Administração Tributária.

Nessa mesma pesquisa foram constatadas as diferenças já vistas relacionadas com o efetivo recolhimento das contribuições.

Nesse estágio da auditoria, somente não teriam sido reconhecidos créditos de DI não digitalizadas e que não encontraram respaldo nos registros mantidos pela Administração Tributária.

Segue a auditoria:

Quando o contribuinte não informou a DI, a Fiscalização procurou descobrir o seu número através do valor do recolhimento nos códigos 5602 e 5629.

Portanto, ainda que as DI não tivessem sido informadas, a fiscalização buscou os recolhimentos capazes de gerar créditos nessa modalidade. O registro desse tipo pode ser constatado, por exemplo, na Tabela 05, mês de junho, que está à e-fl. 2888. Ali se constata que mesmo a DI nº 10/185515-9-1 não tendo sido informada pela contribuinte, teve os créditos decorrentes identificados e apurados pela fiscalização. O mês de novembro traz caso semelhante.

A disposição da Tabela 5 permite constatar que todas as DI informadas pela contribuinte como suporte para os créditos apurados a partir da importação foram consideradas pela fiscalização, não havendo notícia de glosa. Pelo contrário, o universo construído pela autuada foi mesmo expandido pela fiscalização.

Nesse contexto, a reivindicação da contribuinte de que mais DI sejam admitidas como geradoras de créditos requer um conjunto probatório robusto, capaz de provar que não foram consideradas pela fiscalização apesar de todos os filtros acima descritos.

O primeiro conjunto de documentos apresentado para o mês de abril, e-fl. 3674 e segs., parece se referir à DI 10/1807671-0. Não obstante, os créditos dela decorrentes já foram considerados pela fiscalização, vide e-fl. 2880. Embora os créditos apurados pela contribuinte tenham sido reduzidos pela auditoria, conforme acima se disse, não se trata dessa questão aqui, mas de desconconsideração do documento, o que não existiu. Quanto aos valores, a contribuinte não questionou.

Nesse caso, observa-se que a fiscalização realocou os créditos para outubro de 2010, retificando o que fizera a contribuinte ao atribuí-los ao mês de abril. Trata-se, aqui, da questão envolvendo créditos extemporâneos, algo já tratado no presente voto.

O próximo conjunto, e-fl. 3684 e segs., trata da DI 10/2033686-4.

Efetivamente, os créditos eventualmente decorrentes desse documento não foram considerados pela fiscalização. Vejamos a razão.

Segundo a DI informa, a data de desembaraço é 18/11/2010. O recolhimento das contribuições, por seu turno, aconteceu em 16/11/2010. Mais nenhum documento integra o conjunto.

Pelo que se constata, os documentos indicam que a importação teria ocorrido ainda em 2010, o que impossibilita o aproveitamento dos créditos em 2011. A auditoria, diante de situações análogas, admitiu créditos oriundos de DI de 2010 fossem alocados em 2011 quando existiam documentos indicando a efetiva entrada no estabelecimento. No caso, não se tem em mãos tais documentos, o que impede o aproveitamento de créditos de uma importação ocorrida em 2010 na apuração de abril de 2011.

Admitir seria adotar a tese do aproveitamento extemporâneo dos créditos, o que não se cogita.

Os créditos decorrentes das demais DI registradas e com recolhimentos em 2010 também não poderão ser aqui admitidas.

O conjunto de documentos correspondente à DI 11/0053232-5, e-fls. 3717 e segs., indica que a mercadoria teria sido desembaraçada em 11/01/2011, datando a nota fiscal de 12/01/2011. Não existe, porém, comprovante de arrecadação das contribuições. Em virtude das investigações feitas pela auditoria, se houvesse o recolhimento os créditos teriam sido admitidos, como se viu.

Sem recolhimento, não é possível apurar créditos.

Assim, todos os conjuntos de documentos trazidos pela impugnante para demonstrar as alegadas lacunas na apuração fiscal não se apresentam completos, impedindo o acatamento do argumento de que deveriam ter sido aproveitados pela fiscalização. Os parâmetros de auditoria adotados permitem concluir que os créditos requeridos na impugnação não preencheram os requisitos para serem admitidos, circunstância que se repete nessa instância de julgamento.

II. 5 - Créditos Financeiros de Sicobe Utilizados para Abatimento do PIS e da COFINS

Neste ponto, peço licença para reproduzir parte da decisão de piso que tratou da matéria arguida pela Recorrente:

Outra página da Impugnação trata dos créditos financeiros decorrentes da utilização do sistema Sicobe. Diz a impugnante:

Como é de conhecimento, a obrigatoriedade da instalação do SICOBÉ foi instituída pelo artigo 58-T da Lei nº 10.833 de 2003, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 11.827 de 2008, que estabeleceu que a mesma sistemática de controle utilizado pela Indústria do Cigarro e regida pela Lei nº 11.488 de 2007 deveria ser replicada para a indústria de bebidas. (...)

...

Dentre outras regras, a Instrução Normativa RFB nº 869 de 2008 estabelece que os procedimentos de integração, instalação e manutenção preventiva e

corretiva de todos os equipamentos que compõem o SICOBÉ nos estabelecimentos industriais envasadores devem ser realizados pela Casa da Moeda do Brasil - CMB.

Além disso, o artigo 58-T da Lei nº 10.833 de 2008, ao estabelecer que os artigos 27 a 30 da Lei nº 11.488 de 2007 se aplicam ao SICOBÉ, atribui ao estabelecimento industrial envasador (no presente caso a Impugnante), a responsabilidade pelo pagamento de um montante a título de ressarcimento à CMB pela execução dos procedimentos de integração, instalação, manutenção preventiva e corretiva do SICOBÉ em todas as linhas de produção.

Sendo assim, a Instrução Normativa RFB nº 869 de 2008, ao regulamentar o artigo 58-T da Lei nº 10.833 de 2008, determina que este ressarcimento deve ser calculado com base na produção do estabelecimento industrial controlada pelo SICOBÉ, e deve ser recolhido, mensalmente, por meio de DARF, utilizando o código de receita 0075 - "Ressarcimento Casa da Moeda - Lei nº 11.488/2007"(...).

...

Assim, em cumprimento à sistemática estabelecida pela legislação tributária de regência, a Impugnante recolheu mensalmente todos os ressarcimentos do SICOBÉ.

Ocorre que, embora o artigo 28, § 3º Lei nº 11.488 de 2007 determine o pagamento a título de ressarcimento do SICOBÉ à CMB, o § 2º do artigo 58-T da Lei nº 10.833 de 2003 autoriza que o estabelecimento industrial envasador deduza da contribuição ao PIS e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento pago.(...)

E é exatamente desta forma que a Impugnante precedeu, ou seja, uma vez efetuados os recolhimentos a título de ressarcimento do SICOBÉ, a Impugnante deduziu do PIS e COFINS a pagar os valores recolhidos a título de ressarcimento do SICOBÉ, efetuando o recolhimento apenas do saldo remanescente de contribuições a pagar.

Ocorre que, a Impugnante sofreu análise de suas declarações pela "malha fina", sendo recomendado pela Fiscalização que a Impugnante realizasse uma alteração na forma de utilização do seu crédito de SICOBÉ.

Isso porque, embora não exista previsão na legislação, a Fiscalização adota o entendimento de que os créditos presumidos correspondentes ao ressarcimento pago de SICOBÉ deveriam ser deduzidos na apuração do PIS e da COFINS não-cumulativo e não do valor a pagar a título de PIS e COFINS, o que resulta na postergação financeira do ressarcimento.

Em outras palavras, enquanto o entendimento adotado pela Impugnante é de deduzir o ressarcimento do SICOBÉ apurado em 06/2011 e pago em 07/2011 do PIS e da COFINS também apurado em 06/2011 e pago em 07/2011, a Fiscalização adota o entendimento de que deve ser deduzido o crédito presumido do SICOBÉ apurado em 06/2011 e pago em 07/2011 do PIS e da COFINS apurado em 07/2011 e pago em agosto de 2011 (considerou o crédito presumido pago em 07/2011 na apuração do PIS e da COFINS de 07/2011 e não no pagamento do PIS e da COFINS de 07/2011 que refere-se a apuração de 06/2011).

...

Esta espécie de compensação financeira não era nenhuma novidade, pois bebidas quentes e cigarros já eram submetidos a controles especiais como Selos de Controle e tinham seus custos neutralizados por meio da dedução da Contribuição

ao PIS e da COFINS a pagar (ou devidas), como se observa do § 5º do artigo 28 da Lei nº 11.488. de 2007, que também rege a aplicação do SICOBÉ

(...)

Ou seja, ao contrário de outros créditos presumidos oferecidos pela legislação tributária, os quais são créditos escriturais deduzidos na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa, como é por exemplo, o caso do crédito presumido de SICOBÉ estabelecido pelo artigo 58-R da Lei nº 10.833 de 2003, o crédito presumido estabelecido pelo artigo 58-T da Lei nº 10.833 de 2003 é um crédito financeiro e como tal pode ser aproveitado por fabricantes de bebidas submetidos à contribuição ao PIS e à COFINS pelas sistemáticas cumulativas e não-cumulativas.

Observe-se, que diferentemente do crédito presumido estabelecido pelo artigo 58-T, o crédito presumido disposto no artigo 58-R da Lei nº 10.833 de 2003, confere créditos escriturais adicionais para dedução de contribuições apuradas apenas no regime de incidência não-cumulativa (...)

...

Este é, inclusive, o entendimento da RFB, como se verifica do disposto no artigo 12 da Instrução Normativa RFB nº 869 de 2008, que ao regulamentar os artigos 58-R e 58-T da Lei nº 10.833 de 2003, estabelece que em que pese serem conferidos créditos presumidos para compensar os fabricantes de bebidas pelos investimentos e custos do SICOBÉ, os créditos financeiros referentes ao ressarcimento à CMB (artigo 58-T) são deduzidos das contribuições devidas, enquanto os créditos escriturais referentes ao ressarcimento de investimentos e custos de aquisição e manutenção das máquinas e equipamentos (artigo 58-R) são deduzidos das contribuições apuradas (...).

...

Embora a Impugnante não concorde com o entendimento adotado pela RFB, curvou-se a tal recomendação e para evitar eventual autuação fiscal realizou a retificação de suas DACON's relativas ao ano de 2010 a 2014 ajustando o seu SICOBÉ como crédito escritural.

Ocorre que, ao proceder desta forma, foi gerada uma contingência de valores de COFINS no ano de 2011, que não teriam sido geradas se a Impugnante não tivesse adotado este entendimento.

No entanto, considerando que à intenção do legislador ao instituir o crédito de SICOBÉ (58-T), conforme demonstrado acima, foi de fato conceder um crédito presumido financeiro e não um crédito escritural, o entendimento adotado pela Fiscalização encontra-se equivocado devendo ser considerado o crédito presumido de SICOBÉ apurado em 06/2011 e pago em 07/2011 para a dedução do PIS e da COFINS também apurado em 06/2011 e pago em 07/2011, o que fará com que as contingências geradas em 2011 sejam excluídas.

Sendo assim, deve ser cancelado o presente auto de infração com relação a estas diferenças de COFINS no ano de 2011 geradas em face da utilização do SICOBÉ como crédito escritural ou quanto menos deve ser novamente reconstituída a apuração realizada pela Fiscalização no ano de 2011 considerando o SICOBÉ como um crédito presumido financeiro.

Na avaliação feita pela auditoria, não foram encontradas divergências quanto ao montante do crédito apropriado pela contribuinte. Tanto que, a esse respeito, diz ela que *a soma dos valores dos ressarcimentos mensais de PIS e COFINS coincidem com o valor efetivamente recolhido no código 0075 no respectivo mês.*

Uma seção do Relatório Fiscal é destinada à explicitação do método adotado pela fiscalização para a apropriação dos créditos presumidos. Lá se lê:

Os créditos presumidos correspondentes aos ressarcimentos mensais relativos aos pagamentos mensais a CMB efetuados pela empresa nos códigos de recolhimento 0075 ' foram discriminados por tributo (PIS e COFINS) pela Fiscalização conforme o seguinte método:

Inicialmente, a Fiscalização verificou que não há em princípio nenhuma norma que especifique um rateio fixo entre os créditos presumidos de PIS e COFINS referentes ao §2º do artigo 58-T da Lei nº 10.833/2003, ou seja, há liberdade para utilização de qualquer rateio, e este pode variar de mês para mês.

A Fiscalização apropriou os créditos presumidos do PIS de forma a não haver contribuições mensais a pagar deste tributo. Este procedimento foi adotado pela Fiscalização pois esta verificou, através dos DICON (DOC004), que a empresa teve o mesmo procedimento. Isto não interfere no valor total das contribuições integrantes do Auto de Infração, apenas as concentra na COFINS.

A Fiscalização apropriou, os créditos presumidos de PIS e COFINS de forma a não haver saldos de créditos dos tributos ao fim do mês de dezembro/2011 a serem aproveitados em janeiro/2011, ou seja, procurou fazer com que todos os créditos mensais (Tabela 6 do DOC046) apurados somados aos créditos presumidos (Tabela 7 do DOC047) fossem aproveitados para abater as contribuições apuradas (Tabela 03 do DOC043). Isto é verificado na Tabela 8 do DOC048 pela constatação de inexistência de saldo de créditos de PIS e COFINS em dezembro/2011. Eventuais saldos de créditos mensais durante o ano de 2011 foram utilizados nos meses subsequentes dentro do próprio ano.

Do que se expôs, é possível concluir que, na ausência de determinação expressa na legislação tributária, a contribuinte adotou a interpretação da Administração Tributária a respeito da apropriação dos créditos presumidos decorrentes da sistemática de apuração pelo SICOBE. O mesmo foi feito pela Autoridade Fiscal.

Nesse passo, não existe, na verdade, litígio quanto a essa matéria. Com efeito a auditoria não impôs qualquer glosa aos créditos ou modificou a forma de apuração adotada pela autuada. O único procedimento adotado pela auditoria foi alocar os créditos entre as contribuições de forma que não houvesse contribuições do PIS a exigir. Adotou tal método, por sinal, a exemplo do que fizera a contribuinte.

Não houve qualquer prejuízo à contribuinte. Completa a fiscalização:

A Fiscalização apropriou os créditos presumidos de PIS e COFINS de forma a não haver saldo de valores mensais declarados em DCTF a restituir ao contribuinte, ou seja, procurou fazer com que todos os valores declarados em DCTF fossem aproveitados para abater as contribuições integrantes do Auto de Infração. Isto é verificado na Tabela 9 do DOC049 pela constatação de inexistência de valores de DCTF declarados maiores que os valores de contribuições a pagar em cada mês. Diferentemente dos créditos apurados, os valores de "saldos de DCTF" não podem ser transferidos para o mês subsequente. Não há previsão legal para efetuar a , compensação de valores declarados em DCTF a maior em um mês com meses posteriores. Em decorrência deste procedimento, a Fiscalização apropriou os créditos presumidos em junho/2011 de modo a não haver sobras de DCTF de

COFINS neste mês. Isto resultou em saldo de créditos de PIS em junho/2011, os quais foram aproveitados em julho/2011 (ver Tabela 8 do DOC048).

Cumpra ressaltar que estes procedimentos de apropriação do crédito presumido de PIS e COFINS visando o aproveitamento total dos créditos do contribuinte e dos valores declarados em DCTF visam tornar as contribuições integrantes do Auto de Infração as menores possíveis. Um eventual saldo de créditos não aproveitado ao fim do ano ou valores de DCTF também não aproveitados em determinado mês, se por um lado podem ser compensados e/ou restituídos, por outro lado deixam de abater os valores das contribuições do Auto de Infração.

Portanto, não há aqui discordância acerca da apuração e/ou aproveitamento de créditos escriturais ou financeiros mas apenas alocação dos créditos segundo um método que não representou qualquer ônus para a contribuinte ou desvio em relação à legislação.

Sendo assim, não se justifica qualquer alteração do Auto de Infração em função da apropriação de créditos do SICOBÉ.

Do que se extrai da decisão acima, da qual manifesto concordância, é que a Recorrente se insurge contra procedimento que ela própria adotou sob a infundada alegação de que seguiu orientação da Receita Federal do Brasil.

Com efeito, entendo que não compete à este órgão modificar, diga-se, de ofício, o método adotado pela Recorrente para cálculo dos créditos sob análise. Caso houvesse divergência contra a orientação da Receita Federal do Brasil, deveria a Recorrente ter buscado outros meios para não se ver compelida a seguir referida orientação.

Aliás, não se trata de obrigação e sim de orientação sugerida pela Receita Federal do Brasil, ficando facultado ao contribuinte aderir ou não.

Neste cenário, adoto as razões de decidir da decisão de piso para afastar o direito pleiteado pela Recorrente.

II.6 - Contribuições Integrantes do Auto de Infração

Por fim, alega a Recorrente:

Por fim, na apuração do ano de 2011 efetuada pela Fiscalização, após encontrar os supostos valores de PIS e COFINS que seriam devidos pela Impugnante, a Fiscalização realizou, na Tabela 9 do auto de infração, um comparativo entre os valores que foram apurados por ela e os valores que foram declarados pela Impugnante na DCTF.

Este comparativo foi utilizado pela Fiscalização exatamente com o propósito de encontrar as diferenças exigidas no presente auto de infração.

No entanto, ao realizar esta comparação, a Fiscalização se equivocou quanto ao valor de COFINS (competência de dezembro de 2011) declarado pela Impugnante em sua DCTF.

Isso porque, na planilha elaborada pela Fiscalização, constou que no período de dezembro de 2011 havia sido declarado pela Impugnante em DCTF o montante

de R\$ 5.661.341,36 (cinco milhões, seiscentos e sessenta e um mil, trezentos e quarenta e um reais e trinta e seis centavos) a título de COFINS.

Porém, conforme se pode verificar da DCTF apresentada em 13.01.2015 (**doc. 18**), o valor de COFINS declarado em dezembro de 2011 totaliza o montante de R\$ 5.842.324,85 (cinco milhões, oitocentos e quarenta e dois mil, trezentos e vinte e quatro reais e oitante e cinco centavos).

Importante ressaltar que deste valor, parte foi pago pela Impugnante em DARF, R\$4.441.678,70 (quatro milhões, quatrocentos e quarenta e um mil, seiscentos e setenta e oito reais e setenta centavos) (**doc. 19**) e parte foi pago por meio de compensação, R\$ 1.400.646,15 (um milhão, quatrocentos mil, seiscentos e quarenta e seis reais e quinze centavos) através do PER/DCOMP nº 31775.39630.240513.1.3.02-0004 (**doc. 20**).

Assim, pela simples análise dos documentos apresentados percebe-se que a Fiscalização considerou o montante de COFINS relativo à competência de dezembro de 2011 equivocadamente, ocasionando uma diferença de R\$180.983,49 (cento e oitenta mil, novecentos e oitenta e três reais e quarenta e nove centavos).

Desta forma, também em relação a este ponto, deve ser cancelada a autuação ou quanto menos deve ser novamente reconstituída à apuração realizada pela Fiscalização para considerar corretamente o valor de COFINS declarado e pago pela Impugnante relativo à competência de dezembro de 2011.

É fato incontroverso que a Recorrente procedeu a retificação da DCTF, entretanto, não apresentou justificativa para demonstrar os motivos que a levaram retificar a DCTF. Ora, se houve erro nas informações prestadas na declaração, a Recorrente deveria ter informado em sua defesa qual o real motivo do erro que ocasionou a retificação e mais, deveria ter apresentado documentos comprobatórios para comprovar o equívoco na declaração, nada foi feito nesse sentido, razão pela qual mantém-se o lançamento fiscal na forma inaugural.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário nos termos do voto relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator