



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

Processo n° 15540.720069/2014-27
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3301-005.567 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2018
Matéria ÔNUS DA PROVA DO DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS DO BENEFÍCIO FISCAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida BRASIL KIRIN BEBIDAS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/03/2010 a 30/06/2010, 01/08/2010 a 31/01/2011

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação. Depois de realizado o lançamento com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, torna-se dever deste apresentar as provas e fazer a demonstração pontual dos erros em que porventura teria incorrido a Fiscalização na apuração do crédito tributário

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/03/2010 a 30/06/2010, 01/08/2010 a 31/01/2011

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação. Depois de realizado o lançamento com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, torna-se dever deste apresentar as provas e fazer a demonstração pontual dos erros em que porventura teria incorrido a Fiscalização na apuração do crédito tributário.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marcos Roberto da Silva (Suplente Convocado) e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de auto de infração de COFINS e PIS (processo nº 15540.720068/2014-82 em apenso), em decorrência de uso indevido de créditos da não-cumulatividade e insuficiência de recolhimento.

O Termo de Verificação Fiscal apontou quatro irregularidades:

III - DA APURAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

III.1 - SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO) (...).

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07, o sujeito passivo foi intimado a apresentar planilha demonstrativa analítica mensal, em papel e arquivo magnético, com a apuração detalhada da recuperação acelerada de créditos relativos a bens do ativo imobilizado, prevista nos §§14 e 16, inciso I, do art. 3º e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, informada no item "Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)" dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) relativos ao ano-calendário 2010 (Ficha 06A/Linha 10 e Ficha 16A/Linha 10).

(...) os bens da Tabela 01 são exatamente os mesmos bens discriminados na Tabela 02, fato que caracteriza a inclusão em duplicidade e indevida de bens na apuração da recuperação acelerada de créditos prevista nos §§14 e 16, inciso I, do art. 3º e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, informada no item "Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)" dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) relativos ao ano-calendário 2010 (Ficha 06A/Linha 10 e Ficha 16A/Linha 10).

Diante da duplicidade de bens constatada, ao analisar as planilhas demonstrativas apresentadas relativas à apuração pelo sujeito passivo dos créditos supracitados, verificou-se que no período de janeiro a maio de 2010 foram apurados indevidamente créditos relativos ao ativo imobilizado nº 800379 (...).

III.2 - OUTROS CRÉDITOS A DESCONTAR (...).

Por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 12, o sujeito passivo foi intimado, em relação aos créditos correspondentes a 1/6 (um sexto) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na aquisição dos vasilhames de vidro retornáveis, classificados no código 7010.90.21 da Tipi, destinados ao envasamento de refrigerantes ou cervejas classificados nos códigos 22.02 e 22.03 da Tipi, utilizados na composição dos créditos discriminados no Anexo 02 ao referido Termo, a apresentar arquivos digitais mensais, por estabelecimento da pessoa jurídica. (...)

Diante das diferenças apuradas para os meses de janeiro e fevereiro de 2010, que configuram utilização a maior e indevida de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na aquisição dos vasilhames de vidro retornáveis, classificados no código 7010.90.21 da Tipi, destinados ao envasamento de refrigerantes ou cervejas classificados nos códigos 22.02 e 22.03 da Tipi, utilizados na composição dos créditos informados no item "Outros Créditos a Descontar" dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON (Ficha 06A/Linha 21 e Ficha 16A/Linha 21), devem ser glosados os valores discriminados na Tabela 04 abaixo. (...).

III.3 - CRÉDITOS CALCULADOS POR UNIDADE DE MEDIDA DE PRODUTO (...).

48. Ao analisar as notas fiscais apresentadas, foram constatadas as seguintes irregularidades:

a) em relação à descrição dos produtos, foram informadas as seguintes expressões: "PREFORMA VERDE MOD47 CX 7.776 CX-I-CX - 0", "PREFORMA CRISTAL MOD16,5VOR CX-I-MH - 0", "PREFORMA VERDE MOD16s5VOR CX-I-MH - 0", "PREFORMA VERDE MOD16,5 CX 19.968 CX-I-CX - 0", "PREFORMA CRISTAL MOD47 CX 7776 CX-I-CX - 0" etc. Não foram especificadas a gramatura das embalagens e que as referidas embalagens destinavam-se ao envasamento de água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI;

b) a unidade comercial/tributável informada foi "CX", sendo que, para os créditos apropriados, os valores são calculados por unidade de produto; e

c) nas notas fiscais não foi informado que as mercadorias estavam classificadas no Ex 01 do código TIPI 3923.30.00.

49. As irregularidades apontadas no parágrafo anterior, não autorizam que o sujeito passivo se aproprie dos créditos mencionados no parágrafo 44 em relação às notas fiscais discriminadas no Anexo 01 ao presente termo, posto que tais notas não comprovam que as embalagens adquiridas estavam destinadas ao envase de água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI e não especificam a classificação no Ex 01 do código TIPI 3923.30.00. Os referidos documentos fiscais não possibilitam o cálculo dos créditos mencionados no parágrafo 44, haja vista que não especificam a quantidade de embalagens e a respectiva gramatura, informações essenciais para determinação da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis na apuração dos créditos apropriados pelo sujeito passivo.

50. Cabe acrescentar que os valores de Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep destacados em campos específicos das notas fiscais ('Valor da Cofins' e 'Valor do PIS') (...) são divergentes dos valores informados no campo 'Informações

Complementares' (apropriados pelo sujeito passivo). Os valores destacados nos campos 'Valor da Cofins' e 'Valor do PIS' foram calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% e 3% para Cofins e 1,65% e 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor da venda constante das notas fiscais, apuração incompatível e divergente com os créditos apropriados pelo sujeito passivo.

51. Com efeito, diante das inconsistências constatadas em relação às notas fiscais emitidas pelo fornecedor MAXPET NORDESTE PLÁSTICOS E ENERGIA LTDA-EPP, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 07.788.452/0001-29, as quais (notas fiscais) se encontram discriminadas no Anexo 01 ao presente termo, devem ser glosados os créditos de Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep apropriados em valores superiores aos calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% e 1,65%, respectivamente, sobre o valor da venda constante das notas fiscais, conforme demonstrado no referido Anexo 01. (...)

IV- DOS CRÉDITOS DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

66. Durante o ano-calendário 2010, de acordo com as informações constantes nos Demonstrativos de Apuração d Contribuições Sociais (DACON) apresentados, o contribuinte apurou mensalmente excessos de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep a descontar, os quais foram descontados dos débitos das referidas contribuições sociais em períodos subsequentes àqueles em que foram apurados, exceto para o mês de janeiro/2010, conforme Anexos 04 e 05 no presente Termo.

67. Os créditos glosados demonstrados na Tabela 06 foram utilizados indevidamente pelo sujeito passivo para descontar os débitos apurados de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep de períodos subsequentes ao período de apuração dos referidos créditos, exceto para o mês de janeiro/2010, conforme tabela demonstrativa a seguir: (...)

68. Considerando o exposto, constata-se a ocorrência de infração à legislação tributária relativa à falta/insuficiência de pagamento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, decorrentes da utilização indevida de créditos dessas contribuições sociais, conforme débitos descontados indevidamente discriminados na Tabela. 07.

A Companhia Brasil Kirin não ofertou contestação quanto às duas primeiras irregularidades: créditos em relação a bens do ativo imobilizado (item III.1 do TVF) e créditos em relação a aquisições de vasilhames de vidro retornáveis (item III.2 do TVF), informando que procedera ao pagamento.

Na parte atacada do lançamento, aduziu as seguintes razões (e-fls. 4.805-4.832 e 5.073-5.074):

a) nulidade do lançamento em razão do flagrante cerceamento do direito de defesa sofrido pela Recorrida relativamente ao tópico da autuação "DOS CRÉDITOS DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DESCONTADOS INDEVIDAMENTE";

b) a autuação não discute o conceito de insumos para fins do reconhecimento de créditos das contribuições, mas sim questões de índole formal, relacionadas às notas fiscais que embasaram a tomada dos créditos pela Recorrida;

c) os créditos das pré-formas são calculados nos termos do art. 51 da Lei nº 10.833/2003, ou seja, por meio de uma “pauta fiscal” por unidade de produto vendida pelo fabricante, sendo que a Recorrida adquiria as “pré-formas” indicadas no inciso II, “b”, itens 1 a 3 do referido artigo;

d) de acordo com o art. 58-J, §15 c/c art. 58-A da Lei nº 10.833/2003, a Recorrida poderia optar por tributar suas vendas de acordo com regime especial, no qual o PIS, a COFINS e o IPI são apurados em função de valor-base, por real ou real-litro;

e) a Recorrida tem direito aos créditos sobre as aquisições (“pré-formas”), apurando o montante pela aplicação dos valores fixados por unidade do produto, de forma a manter simetria com a tributação das vendas realizadas pelos seus fornecedores;

f) as notas fiscais que embasaram a tomada dos créditos são elaboradas pelos fornecedores (ex. nota fiscal de entrada) e, dessa forma, não há qualquer ingerência por parte da Recorrida, tomadora dos créditos, no modo que estes fornecedores indicam as informações nas NFs;

g) a Recorrida apresentou documentação que demonstra a regularidade da tomada dos créditos de PIS e COFINS. A documentação foi apresentada de acordo com os Anexos de I a IV da Impugnação, juntamente com os Laudos fornecidos pelos fornecedores das “pré-formas”;

h) é nítido que havia de fato a aquisição dos produtos elencados na legislação específica e, assim, deveria ser garantido à Recorrida ao menos o direito ao menor crédito previsto pela lei;

i) deve ser aplicado ao caso o princípio da verdade material para reconhecer a legitimidade do crédito tomado pela Recorrida com base na documentação apresentada com a defesa;

j) deve haver a conversão do julgamento em diligência, caso ainda persista dúvida quanto ao direito da Recorrida;

k) insubsistência da autuação com base na documentação apresentada com a defesa;

l) recomposição da base de cálculo das contribuições à vista do pagamento realizado para os itens III.1 e III.2 do auto de infração.

A DRJ, por meio da Resolução nº 3.442, de 18 de maio de 2015, converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização analisasse a documentação acostada pelo contribuinte na impugnação. Os termos foram os seguintes:

a) aferir a sua capacidade de suprir as informações ausentes ou complementar as contidas nas notas fiscais e que levaram às glosas;

b) apurar os créditos passíveis de aproveitamento; ou

c) discriminar as razões pelas quais os créditos continuem sujeitos à glosa.

A resposta da autoridade fiscal na diligência foi assim redigida:

Em cumprimento à resolução da DRJ/RPO acostada às folhas de 4.921 a 4.924, segue abaixo a manifestação da fiscalização acerca dos documentos apresentados na impugnação.

Preliminarmente, convém asseverar a concordância da fiscalização com o contribuinte quando alega que as notas fiscais, que acompanham os produtos adquiridos, são elaboradas pelos fornecedores, portanto ela não teve qualquer ingerência sobre a emissão das notas fiscais utilizadas para dar entrada no seu estoque.

Neste diapasão, deve-se levar em conta que a autuada também não tem ingerência sobre a confecção dos produtos que está adquirindo, pois, em tese, a fabricação é por conta do seu fornecedor que atende o seu pedido.

No entanto, a autuada, ao receber os produtos, tem a faculdade de recusá-los e/ou solicitar substituição caso eles não atendam a sua necessidade.

Da mesma forma, se a nota fiscal não atende às formalidades necessárias para que o contribuinte assegure o seu direito creditório totalmente, ele também tem a faculdade de recusá-la, exigindo a emissão de outra nota que atenda as suas necessidades, uma vez que ela é o único documento fiscal capaz de comprovar/habilitar o produto adquirido ao tratamento tributário diferenciado.

Outrossim, convém observar que a glosa aplicada não foi integral, pois foram mantidos os créditos equivalentes a 1,65% para apuração do PIS e 7,6% para apuração da COFINS. Ou seja, a glosa foi aplicada sobre os valores que excederam aos percentuais mencionados, pois para que a empresa obtivesse direito ao creditamento superior ao reconhecido pela fiscalização, seria necessário se comprovar que os bens adquiridos eram exatamente aqueles descritos na legislação que conferia tratamento diferenciado para produtos com aquelas características específicas previstas nas normas legais.

Portanto, nenhum documento juntado pela autuada foi capaz de fazer a fiscalização modificar o entendimento expresso na autuação.

Ressalvo, por último, que a fiscalização se debruçou sobre fatos ocorridos em 2010 e não foram encontrados, nos documentos juntados pela impugnante, qualquer documento comercial/fiscal cujo conteúdo fosse novo. Em relação aos documentos referentes à especificação técnica dos produtos adquiridos, o documento mais antigo encontrado nestes autos é o constante das folhas de 2.744 a 2.746 que é do ano de 2011.

Em manifestação ao resultado da diligência, a empresa aduziu:

(...) a Delegacia de Julgamento determinou que a Autoridade Fiscal na repartição de origem examinasse a documentação apresentada pela Impugnante com a Impugnação, a fim de que a idoneidade dos seus créditos fosse avaliada em face dos novos elementos de prova.

É relevante deixar desde logo registrado que a Impugnante tem o direito a ter a documentação acostada à Impugnação e que comprova todo o alegado, devidamente, analisada pela Autoridade Julgadora ou por meio de diligência.

(...)

Primeiramente, de plano, nota-se que a Informação Fiscal não atendeu a diligência determinada pela DPJ/RPO, pois não examinou a documentação apresentada pela Impugnante com a sua Impugnação.

A Impugnante juntou com a sua defesa ampla documentação. Nos Anexos de I a IV apresentados com a Impugnação a Impugnante trouxe uma série de informações sobre a aquisição das pré-formas.

(...)

Ora, à vista de toda a documentação apresentada pela Impugnante - que supre eventual deficiência das notas fiscais emitida por seus fornecedores - é que se deu a conversão do julgamento em diligência, ou seja, para que a Autoridade Fiscal fizesse a análise conjunta da documentação constante da defesa da Impugnante com as notas fiscais e, se fosse o caso, realizasse a revisão do lançamento.

Na Impugnação foi apontado que a partir do cotejo da documentação apresentada seria plenamente possível concluir que a Impugnante atendeu todos os requisitos legais para a apuração do crédito, não incorrendo, assim, nas irregularidades formais apontadas na autuação.

Os documentos acima referidos foram todos juntados com a Impugnação e demonstram: **i)** que as compras se referiam ao item 3293.30.00 Ex 01 da TIPI; **ii)** a gramatura de cada "pré-forma" adquirida; **iii)** que as "pré-formas" eram destinadas ao envasamento de produtos classificados nos itens NCM 22.01 e 22.02 da TIPI; **iv)** as unidades de cada compra.

Os documentos estavam à disposição da Autoridade Fiscal designada para o cumprimento da diligência determinada pela DRJ/RPO, que, inclusive, poderia ter intimado a Impugnante para prestar eventuais esclarecimentos, o que não ocorreu.

De fato, nota-se que a fiscalização responsável não efetuou a análise da documentação, ou, se efetuou, não trouxe tal análise para o processo, de tal modo que não foi capaz de motivar a sua invalidade como prova para afastar as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal que lavrou a autuação.

A Resolução da DRJ/RPO foi clara ao determinar que a Autoridade Fiscal examinasse a documentação e levantasse informações passíveis de "suprir as informações ausentes ou complementar as contidas nas notas fiscais e que levaram às glosas".

Todavia, a resposta da fiscalização foi a seguinte:

"(...) nenhum documento juntado pela autuada foi capaz de fazer a fiscalização modificar o entendimento expresso na autuação."

No entanto, frente a essa sucinta conclusão, a Impugnante indaga o seguinte:

Qual documento a fiscalização se refere? Por que o documento não foi capaz de alterar o entendimento da fiscalização?

As respostas às indagações acima não podem ser encontradas na Informação Fiscal, isso porque referido documento não traz a análise dos documentos que foi determinada pela Resolução da DRJ/RPO.

Ora, a Informação Fiscal deveria, ao menos, ter listado a documentação apresentada pela Impugnante, porém, nem isso foi feito. Portanto, além de não ter atendido o quanto solicitado pela DRJ/RPO falta à Informação Fiscal a motivação adequada que toda e qualquer manifestação de vontade da administração deve obrigatoriamente conter na qualidade de ato administrativo.

Não se pode simplesmente alegar algo como fez a fiscalização sem o necessário motivo e motivação do ato. E, nesse sentido, a Impugnante entende que a diligência restou totalmente descumprida e com esse descumprimento a sua manifestação restou prejudicada, razão pela qual deverá ser determinada uma nova diligência nos autos, com designação de outra Autoridade Fiscal para repetição do ato, dessa vez considerando a análise da documentação apresentada pela Impugnante.

(...)

*Sobre a alegação de que a Impugnante teria trazido um documento que não era relativo ao ano calendário da autuação, na verdade, tal documento juntado consiste numa revisão do documento original, posto que segundo as normas técnicas, as especificações técnicas dos produtos sofrem atualizações. Deste modo a Impugnante, junta, nesta data, a versão original sem revisão relativa aos citados documentos e que, em nada, altera o conteúdo do documento anteriormente juntado (**Doc. 05**).*

Além disso, a Impugnante não concorda com a alegação fiscal de que a glosa foi do valor excedente aos percentuais de 7,6 % e 1,65% da COFINS e PIS, respectivamente, e que, assim, o mínimo do crédito já havia sido concedido.

Esta alegação no resultado da diligência visa refutar o argumento da Impugnação de que, ainda que, se por hipótese,

fosse admitido que a Impugnante não conseguiu especificar tecnicamente a gramatura das pré-formas adquiridas, é certo que ela continua a ter direito sobre o CREDITAMENTO PELA PAUTA determinada para pré-formas, ainda que pelo menor valor.

Resta totalmente provada a aquisição das pré-formas que permitem o creditamento pela PAUTA nos termos do artigo 51 da Lei 10.833/2003.

Como afirmado, a Impugnante apresenta anexo os Laudos Técnicos dos fornecedores para os anos de 2009 e 2010, uma vez que na Informação Fiscal constou que a Impugnante não teria apresentado documentação relativa a esses anos. Por meio dos referidos Laudos, pode-se perceber que os produtos adquiridos pela Impugnante não sofreram nenhum tipo de modificação (Doc. 05), ou seja, possuem as mesmas características dos produtos descritos nos Laudo apresentados anteriormente.

Tais laudos corroboram a especificidade dos produtos adquiridos, demonstrando que se tratam dos produtos indicados nas notas fiscais e que geram o direito ao crédito na medida tomada pela Impugnante.

A 14ª Turma da DRJ/RPO, acórdão nº 14-61.848, deu provimento parcial à impugnação, com decisão assim ementada:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A exigência fundada em matéria não expressamente impugnada consolida-se administrativamente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Constitui ônus da autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de constituir o crédito tributário. Contrastada a autuação pela apresentação de documentos não requeridos durante a auditoria e não contestados em sede de diligência, resta comprometida a solidez dos fundamentos da glosa aplicada, razão pela qual deve ser afastada a tese fiscal de falta de atendimento aos requisitos para apuração de créditos da não cumulatividade.

A DRJ acolheu a impugnação ao tópico III.3 “Créditos calculados por unidade de medida do produto”, mas negou quanto ao item IV do Termo de Verificação, “Dos créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/PASEP descontados indevidamente”.

Em virtude da desoneração, foi interposto o recurso de ofício.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso de ofício, e-fls. 5.069-5.094.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso de ofício reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, o terceiro item da autuação se deu por suposta ausência de comprovação das condições para a apuração de créditos da não-cumulatividade relacionados à tributação diferenciada prescrita nos art. 51, II, “b” e art. 58-J, §5, da Lei nº 10.833/2003:

Art. 51. As receitas decorrentes da venda e da produção sob encomenda de embalagens pelas pessoas jurídicas industriais ou comerciais e pelos importadores destinadas ao envasamento dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02 e 22.03 da Tipi, ficam sujeitas ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fixadas por unidade de produto, respectivamente, em: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

II - embalagens para água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI:

(...)

b) pré-formas classificadas no Ex 01 do código de que trata a alínea a deste inciso, com faixa de gramatura: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

1 - até 30g (trinta grammas): R\$ 0,0102 (cento e dois décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0470 (quarenta e sete milésimos do real); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

2 - acima de 30g (trinta grammas) até 42g (quarenta e dois grammas): R\$ 0,0255 (duzentos e cinquenta e cinco décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1176 (um mil e cento e setenta e seis décimos de milésimo do real); e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

3 - acima de 42g (quarenta e dois grammas): R\$ 0,0425 (quatrocentos e vinte e cinco décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1960 (cento e noventa e seis milésimos do real); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Art. 58. As pessoas jurídicas referidas no art. 52 poderão, para fins de determinação do valor devido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apuradas segundo as normas ali referidas, creditar-se, em relação à:

(...)

Art. 58-A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor.

(...)

Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

(...)

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

Para a fiscalização, as notas fiscais de aquisição não traziam as informações necessárias para a verificação de que os produtos atendiam à legislação supracitada:

48. Ao analisar as notas fiscais apresentadas, foram constatadas as seguintes irregularidades:

a) em relação à descrição dos produtos, foram informadas as seguintes expressões: "PREFORMA VERDE MOD47 CX 7.776 CX-I-CX - 0", "PREFORMA CRISTAL MOD16,5VOR CX-I-MH - 0", "PREFORMA VERDE MOD16,5VOR CX-I-MH - 0", "PREFORMA VERDE MOD16,5 CX 19.968 CX-I-CX - 0", "PREFORMA CRISTAL MOD47 CX 7776 CX-I-CX - 0" etc. Não foram especificadas a gramatura das embalagens e que as referidas embalagens destinavam-se ao envasamento de água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI;

b) a unidade comercial/tributável informada foi "CX", sendo que, para os créditos apropriados, os valores são calculados por unidade de produto; e

c) nas notas fiscais não foi informado que as mercadorias estavam classificadas no Ex 01 do código TIPI 3923.30.00.

49. As irregularidades apontadas no parágrafo anterior, não autorizam que o sujeito passivo se aproprie dos créditos

mencionados no parágrafo 44 em relação às notas fiscais discriminadas no Anexo 01 ao presente termo, posto que tais notas não comprovam que as embalagens adquiridas estavam destinadas ao envase de água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI e não especificam a classificação no Ex 01 do código TIPI 3923.30.00. Os referidos documentos fiscais não possibilitam o cálculo dos créditos mencionados no parágrafo 44, haja vista que não especificam a quantidade de embalagens e a respectiva gramatura, informações essenciais para determinação da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis na apuração dos créditos apropriados pelo sujeito passivo.

50. Cabe acrescentar que os valores de Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep destacados em campos específicos das notas fiscais ('Valor da Cofins' e 'Valor do PIS') (...) são divergentes dos valores informados no campo 'Informações Complementares' (apropriados pelo sujeito passivo). Os valores destacados nos campos 'Valor da Cofins' e 'Valor do PIS' foram calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% e 3% para Cofins e 1,65% e 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor da venda constante das notas fiscais, apuração incompatível e divergente com os créditos apropriados pelo sujeito passivo.

51. Com efeito, diante das inconsistências constatadas em relação às notas fiscais emitidas pelo fornecedor MAXPET NORDESTE PLÁSTICOS E ENERGIA LTDA-EPP, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 07.788.452/0001-29, as quais (notas fiscais) se encontram discriminadas no Anexo 01 ao presente termo, devem ser glosados os créditos de Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep apropriados em valores superiores aos calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% e 1,65%, respectivamente, sobre o valor da venda constante das notas fiscais, conforme demonstrado no referido Anexo 01.

Ocorre que a fiscalização restou adstrita às especificidades das notas fiscais, ao passo que a empresa apresentou farta documentação para demonstrar que as aquisições cumpriam os requisitos legais do benefício fiscal: laudo de especificação técnica das pré-formas; informações completas sobre as pré-formas adquiridas (modelo, gramatura, destinação, NCM, produtos obtidos, fornecedor, dados relativos à nota fiscal, quantidades adquiridas e outros); pedidos de compra junto aos fornecedores com a descrição dos produtos adquiridos, notas fiscais dos fornecedores, telas do sistema da empresa, planilhas de apuração e livro de registro de saídas; DACON e DCTF do ano-calendário de 2010.

Observa-se que a então recorrente, ora recorrida, cumpriu com seu ônus probatório de desqualificar o auto de infração. Isso porque, depois de realizado o lançamento com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, torna-se dever deste apresentar as provas e fazer a demonstração pontual dos erros em que porventura teria incorrido a Fiscalização. Foi exatamente como procedeu.

Por meio dos documentos acostados à impugnação, a empresa comprovou que os produtos adquiridos eram da NCM 3923.30.00 Ex 01 e foram utilizados para o

envasamento de refrigerante e água, classificados nas posições 22.01 e 22.02, bem como a quantificação desses itens.

Dessa forma, a ausência de informações necessárias nas notas fiscais foi suprida por documentos que sequer foram exigidos durante o processo de fiscalização. A relação dos documentos de prova foram listados pela empresa nos seguintes itens:

(a) tabela com informações extraídas de laudos técnicos produzidos pelos fornecedores com a descrição das mercadorias que embasaram os créditos glosados, inclusive com a sua gramatura, o que comprova o item da pauta a ser utilizado para o cálculo do crédito (Docs. 03 e 04 da Impugnação);

(b) anexos I, II, III e IV (todos relacionados no Doc. 05 da Impugnação), contendo notas fiscais, pedidos e prints do sistema e tabela de cálculo demonstrando a aplicação da pauta fiscal para cada pedido/item, organizados da seguinte forma:

Anexo I – Especificação da Gramatura;

Anexo II – Relação de Insumos Adquiridos do Fornecedor MAXPET NORDESTE PLÁSTICOS E ENERGIA;

Anexo III – Relação de Insumos Adquiridos do Fornecedor MAXPET INDÚSTRIA PLÁSTICA E ENERGIA;

Anexo IV – Relação de Insumos Adquiridos do Fornecedor PERFORMAX INDÚSTRIA PLÁSTICA S/A;

(c) comprovantes relativos ao destino dado às mercadorias que basearam os créditos glosados, bem os Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), iniciando-se pelo mês de janeiro de 2010 (Doc. 07 da Impugnação).

O voto condutor da DRJ trouxe à colação o disposto na Instrução Normativa RFB nº 950/2009, com vistas a demonstrar que a “Administração Tributária não impõe qualquer informação a ser posta nas notas fiscais a respeito de gramatura, classificação TIPI, destinação ou unidade do produto como condição para a apuração de créditos a partir das aquisições de pré-formas para envasamento”:

Art. 1º Fica aprovado o aplicativo para opção pelo Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias (Refri) de que trata o art. 58-J da Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

§ 2º O Refri abrange os seguintes tributos:

I - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

II - Contribuição para o PIS/Pasep;

III - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

IV - Contribuição para o PIS/ Pasep-Importação; e

V - Cofins-Importação.

Art. 9º Na nota fiscal relativa às saídas com suspensão do IPI nos termos do Decreto nº6.707, de 2008, realizadas pelo estabelecimento industrial, encomendante ou importador dos produtos relacionados no art. 2º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI - Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003", sendo vedado o destaque do imposto na referida nota.

Art. 10. O valor do IPI recolhido na qualidade de responsável pelo estabelecimento industrial, encomendante ou importador nas hipóteses previstas pelo Decreto nº 6.707, de 2008, deverá constar no campo "Informações Complementares" de suas notas fiscais de saídas para estabelecimentos equiparados a industrial.

Art. 11. O valor do IPI de que trata o art. 10, recolhido na qualidade de responsável, deverá constar no campo "Informações Complementares" da nota fiscal de saída dos estabelecimentos equiparados a industrial referidos no Decreto nº 6.707, de 2008, bem como a expressão "IPI recolhido pelo estabelecimento fornecedor - Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003".

Art. 12. Na hipótese do parágrafo único do art. 8º do Decreto nº 6.707, de 2008, o estabelecimento comercial atacadista que adquire produtos relacionados no art. 2º, de outro comerciante atacadista, emitirá nota fiscal de entrada registrando o valor do crédito indicado no campo "Informações Complementares" da nota fiscal emitida por seu fornecedor.

Em vista disso, a análise do recurso de ofício volta-se ao reexame da prova juntada, o que entendo que, indubitavelmente, leva à mesma conclusão da decisão recorrida: a verificação do atendimento dos requisitos legais do benefício pode se dar pelo exame de outros documentos e não apenas por notas fiscais. É que a empresa logrou êxito nesse expediente.

Diante disso, acolho a valoração da prova feita pelo voto condutor da DRJ, por com ele concordar integralmente, com base no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/98 e art. 57, § 3º, do RICARF, com redação da Portaria nº 329, de 2017:

No desenvolvimento da auditoria, a autoridade fiscal limitou-se à intimação para que a contribuinte apresentasse as notas fiscais que comprovassem as aquisições e, nesses termos, foi atendida. Não foi a contribuinte intimada acerca das lacunas encontradas nem se haveria meios de supri-las. Nada mais foi solicitado no sentido de complementar os documentos fiscais que acompanharam os bens adquiridos. O procedimento seguiu, portanto, o entendimento da autoridade de que somente as notas poderiam dar suporte à apuração de créditos, pelo que delas deveriam constar de forma integral as informações necessárias para tanto.

Estabelecido o litígio e diante dos documentos trazidos na impugnação, a autoridade fiscal foi provocada a examiná-los e sobre eles se manifestar por meio de diligência.

O resultado da diligência demonstra que o procedimento não avançou além das notas fiscais, coisa já feita na auditoria original. A autoridade fiscal opinou pela manutenção das glosas, porém não explicitou as razões pelas quais os créditos

deveriam continuar sujeitos à glosa mesmo diante das explicações e documentos apresentados na impugnação.

Como resultado, ao não agregar as razões pelas quais a documentação complementar às notas fiscais não serviria para justificar a manutenção dos créditos, a autoridade fiscal tornou vulneráveis o fundamento das glosas que aplicou.

Isso é o que revela o exame, ainda que por amostragem, do conteúdo de algumas notas fiscais cujos créditos foram contestados pela fiscalização, em conjunto com a documentação que lhes é complementar.

Por exemplo, na nota fiscal nº 276, e-fl. 1266, relacionada no Anexo 1 do Termo de Verificação, emitida pela empresa MAXPET NORDESTE, CNPJ 07.788.452/0001-29, é possível constatar que dela consta o código NCM 39233000, correspondente a Garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes. A descrição do produto dá conta de que tratar-se-ia de *PREFORMA CRISTAL MOD 16.5*.

Embora da nota fiscal não conste o código EX 01 e as unidades sejam definidas por caixa, tais informações já seriam de modo a provocar maiores inquirições para o aferimento do cumprimento das condições e, não, da simples glosa dos créditos.

Nesse sentido, é interessante assinalar que a nota fiscal nº 476, e-fl. 1.308, emitida pelo mesmo fornecedor, traz a informação de que as caixas conteriam 19.968 unidades.

Junto com a Impugnação, a contribuinte trouxe documentos com o que seriam especificações técnicas dos produtos que adquiriu.

O primeiro deles está à fl. 4506, na forma de uma tabela que informa que o Mod 16.5 (constante na nf. nº 276) corresponderia a uma Preforma de 16,5 gramas, utilizada para a fabricação de garrafas de 230 ml a 500 ml para envasamento de água mineral por parte da adquirente. Outros três modelos, suas respectivas gramaturas e destinação integram a tabela.

Nas e-fls. 4.507 e seguintes, a contribuinte relaciona as aquisições, especificando para cada nota fiscal a classificação NCM, Ex 01, quantidades por unidade e gramatura.

A contribuinte faz juntar, também, pedidos e contratos de fornecimento firmados com a fornecedora Maxpet, por exemplo, o de e-fls. 4511/4515. Nela está explicitado que a classificação NCM dos bens cujo fornecimento foi contratado tem o número 3923.30.00, Ex. 01.

É fato que a fiscalização não teve acesso, quando da auditoria, a tais documentos complementares às notas fiscais. Não obstante, é também fato que não intimou a contribuinte para que os apresentasse, limitando-se ao conteúdo das notas fiscais.

Nesse contexto, a conversão do julgamento em diligência seria a oportunidade para que os examinasse e sobre eles se manifestasse. No entanto, a resposta dada à solicitação desta Turma de Julgamento limitou-se a repisar as lacunas existentes nas notas fiscais. Ora, tais lacunas são evidentes e também admitidas pela autuada. Porém, o argumento de que haveria outros documentos capazes de supri-las foi acompanhado de indícios suficientes para motivar um novo exame.

O novo exame provocado pela diligência solicitava, expressamente, que a autoridade jurisdicionante se manifestasse acerca do conjunto de documentos e, caso entendesse pela manutenção das glosas, explicitasse as razões para tanto. Tais razões não vieram acompanhando a conclusão da diligência. Como se disse, a autoridade jurisdicionante limitou-se a tornar ao tema das lacunas nas notas fiscais.

Passando às aquisições feitas à fornecedora MAXPET PARTICIPAÇÕES E NEGÓCIOS, cujas glosas compõem o Anexo 2 do Termo, o NCM das mercadorias em algumas notas é 39173230, que corresponderia a classificação geral de outros tubos de plástico.

Embora o NCM apostado às notas não corresponda àquele definido na legislação aplicável ao caso, a descrição do produto adquirido guarda semelhança:

PREFORMA VERDE MOD47 com as demais aquisições.

De toda forma, outras notas, p.ex. as de e-fls. 1459/1460, nº 2.293/2.281 respectivamente, estão preenchidas com o NCM 39233000, com a mesma descrição dos produtos adquiridos por meio delas.

Novamente, os próprios documentos examinados na auditoria original indicariam a necessidade de um aprofundamento da investigação.

Passando às notas fiscais emitidas pela empresa PREFORMAX IND. PLÁTICA S/A, a de nº 2705, e-fl. 1565, relacionada no Anexo 3 do Termo de Verificação de Infração, tem a seguinte descrição:

IPI alíquota zero, conforme Decreto 3940 27/09/2001 art. II TIPI EX 01

A descrição do produto é *PREFORMA AZUL SCH MOD23 CX 15.192 CX-I-CX-0* e a unidade de comercialização é caixas. No campo Código NCM consta 39233000correspondente a Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes.

Ora tais informações, inseridas na própria nota fiscal cujos créditos foram objeto de glosa, contrariam um dos elementos do fundamento utilizado pela fiscalização, qual seja, de que *nas notas fiscais não foi informado que as mercadorias estavam classificadas no Ex 01 do código TIPI 3923.30.00*.

O mesmo se repete por todas as notas relacionadas no Anexo 3.

No que diz respeito à gramatura, outra informação que não constaria das notas, informação juntada na impugnação, e-fl 4.506, dá conta de que o modelo 23, citado na descrição do produto, corresponde a *Preforma 23.0 gramas*, utilizada na fabricação de *Garrafas de 300 ml a 500 ml dos produtos Água Mineral 500 ml com gás, Refrigerante Schin 500 ml com gás*. Ainda segundo a impugnante, cada caixa conteria 15.192 unidades de pré-formas, o que condiz com a descrição do produto reproduzida acima.

Dessa forma, restariam suplementadas, pelos documentos juntados na impugnação, as informações ausentes das notas e que serviram de fundamento para a glosa.

Todo o contexto documental relatado acima desenha uma situação em que as informações ausentes das notas fiscais emitidas pelos fornecedores da autuada poderiam ter sido supridas com outros documentos. Não obstante, a autoridade fiscal

optou por glosar os créditos dali decorrentes sem inquirir, durante a auditoria, se as lacunas poderiam ser preenchidas de outra forma. No mesmo sentido, a autoridade, diante dos documentos e explicações dadas pela autuada quando da Impugnação e da solicitação expressa na diligência, não explicitou por quais razões as glosas deveriam remanescer, aferrando-se às notas lacunosas. Ao não apresentar motivos pelos quais tais documentos não deveriam ser aceitos, a autoridade fiscal permitiu que eles solapassem as bases fáticas da autuação.

Comprometidos os fundamentos da glosa e do crédito constituído em decorrência, não pode subsistir a exigência.

Com efeito, nas circunstâncias dos autos, caberia à fiscalização o oferecimento de elementos sólidos para a recusa dos créditos apurados pela contribuinte. Seja como resultado da auditoria original ou da diligência, não foi o que se deu.

Pelo exposto, voto pela exclusão do crédito decorrente das glosas estampadas nos Anexos 1 a 3 do Termo de Verificação.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora