



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720616/2022-78
RESOLUÇÃO	3102-000.377 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (substituta integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados para cobrança de PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2017 e 2018, decorrentes de glosa de créditos da não cumulatividade, no valor total de R\$ 462.386.762,76.

O Relatório Fiscal dividiu as glosas da seguinte forma:

1. retificações na apuração de créditos após o início do procedimento fiscal;
2. apuração de créditos extemporâneos de forma irregular;
3. créditos escriturados em campos inadequados da EFD-Contribuições;
4. dispêndios que não podem ser considerados insumos da atividade;
5. créditos sem respaldo na legislação de regência;
6. duplicidade de créditos;

7. diferenças entre valores informados nos documentos fiscais e aqueles indicados para fins de apuração das contribuições.

No Relatório Fiscal (fls. 19/185), a Autoridade apontou diversas inconsistências na EFD-Contribuições, principalmente o registro de um grande percentual dos créditos tomados nos ajustes de acréscimo, resumidos adiante:

“8.1 DOCUMENTOS FISCAIS – BLOCOS A, C e D

Os créditos referentes às irregularidades detectadas pela empresa, apontadas nas respostas apresentadas, serão objeto de glosa por essa Auditoria Fiscal, cujas operações estão demonstradas no ANEXO I – IRREGULARIDADES DETECTADAS PELA EMPRESA.

8.2 AJUSTES DE ACRÉSCIMOS DE CRÉDITO – REGULARIZAÇÃO C/C

Os valores acima, referentes ao ajuste de acréscimo de crédito efetuado no mês 07/2017, denominado regularização c/c, serão glosados por essa Auditoria Fiscal, conforme demonstrado no ANEXO XLVIII – AJUSTE DE REGULARIZAÇÃO C/C.

9.1 CRÉDITOS APROPRIADOS FORA DO PERÍODO A QUE SE REFEREM AS OPERAÇÕES – “CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS”

O crédito apropriado em desacordo com a legislação, sem observância do critério temporal, será glosado de plano por essa Auditoria Fiscal, conforme demonstrados nos tópicos 9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3.

9.1.1 AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Veja que ao apresentar somente o valor do crédito apurado, a empresa deixa de inserir na escrituração todas as informações necessárias à validação desse crédito, tanto de natureza formal, quanto material, o que contraria os sistemas normativos da RFB.

Por todo exposto, os ajustes de acréscimo de créditos efetuados nos registros M110 e M510 referentes a créditos extemporâneos, demonstrados no ANEXO II – AJUSTES DE ACRÉSCIMOS – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, serão glosados por essa Auditoria Fiscal.

9.1.2 CRÉDITOS SOBRE DOCUMENTOS FISCAIS ESCRITURADOS EXTEMPORANEAMENTE

Pelos motivos já expostos nos itens 9.1 e 9.1.1, essa Auditoria Fiscal procederá à glosa desses créditos, cujas planilhas analíticas se encontram no ANEXO III - DOCUMENTOS FISCAIS ESCRITURADOS EXTEMPORANEAMENTE.

9.1.3 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEO SOBRE ALUGUEL DE IMÓVEIS

os créditos referentes a aluguéis, referentes a competências, demonstrados no ANEXO XLIX – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO SOBRE ALUGUEL DE IMÓVEIS – F100, serão glosados.

9.2.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA

Essa tomada de crédito não possui respaldo legal (e nem jurisdicional), tendo em vista que os serviços tomados não estão relacionados diretamente com o processo produtivo da empresa (insumos) e nem se tratam de itens imprescindíveis ou relevantes para ele (insumo do insumo).

9.2.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE MÃO DE OBRA MOTO AUDITOR

Esses serviços não compõem o processo produtivo e não se tratam de serviços essencial ou relevante, cuja subtração importe na possibilidade da produção ou mesmo em perda de qualidade dos produtos fabricados.

9.2.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE LOCAÇÃO, INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE CFTV E LOCAÇÃO DE ALARME

Tal qual no item anterior, não se tratam de serviços pertinentes ao processo produtivo, cuja subtração importe na impossibilidade da produção ou implique em substancial perda de qualidade.

9.2.4 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS HOSPEDAGEM, VIAGENS E TAXI

Conforme disposto no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, mesmo com a interpretação do conceito de insumos efetuada pelo STJ, não cabe a tomada de crédito sobre dispêndios para viabilização de mão de obra, tais como os itens apropriados pela empresa.

9.2.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, RECEPCIONISTA, ZELADOR E JARDINAGEM

Considerando que tais serviços não possuem ligação direta e nem mesmo indireta com o processo produtivo, ou seja, não são insumos e nem insumos do insumo, a legislação que rege a matéria não permite a tomada de créditos sobre eles.

9.2.6 CRÉDITOS APURADOS SOBRE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

No entanto, não há previsão legal para esse aproveitamento, tendo em vista que a legislação ampara apenas a tomada de créditos sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV, art. 3.º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

9.2.7 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇO DESPACHANTE/LICENCIAMENTO, DESEMBARAÇO ADUANEIRO

A apuração de créditos sobre serviços aduaneiros foi objeto da Solução de Consulta n.º 241 – COSIT – de 19 de maio de 2017, que concluiu pela impossibilidade de tomada de créditos sobre esses serviços.

9.2.8 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇO DE INVESTIGAÇÕES PARTICULARES, DETETIVES E CONGÊNERES

Considerando que o serviço tomado não tem aplicação direta e nem mesmo indireta no processo produtivo da empresa, não há respaldo legal para essa tomada de créditos, que serão glosados por essa Auditoria Fiscal, conforme operações demonstradas no ANEXO XI – SERVIÇO DE INVESTIGAÇÕES PARTICULARES, DETETIVES E CONGÊNERES.

9.3.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NF-e CANCELADAS

Em pesquisas no módulo Nota Fiscal Eletrônica – NF-e - do SPED, foi constatado que 78 documentos sob os quais a empresa apurou créditos do PIS e da COFINS no bloco C se tratam de documentos cancelados, conseqüentemente, não aptos a amparar essa apuração de créditos.

9.3.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS – NF-e – EM DUPLICIDADE

A empresa tomou crédito no Bloco C em duplicidade sobre algumas Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e - demonstradas no ANEXO XIII – NF-e EM DUPLICIDADE. Os créditos tomados em duplicidade serão objeto de glosa.

9.3.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE OPERAÇÕES EMPRESA CRBS S/A

No entanto, a empresa CRBS S/A ainda está ativa no cadastro do CNPJ e no Cadastro da AMBEV também não há informação quanto a essa incorporação.

Além disso, constam na base do SPED escriturações entregues pela CRBS S/A para todas as competências abrangidas por essa Auditoria Fiscal.

9.3.4 CRÉDITOS APURADOS SOBRE IPI INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO – AQUISIÇÃO DE INSUMO

No entanto, esse aproveitamento se encontra vedado expressamente na legislação, por se tratar de IPI recuperável, conforme prevê o artigo 167 da Instrução Normativa RFB n.º 1911, de 11 de outubro de 2019.

9.3.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA– NF-e DE DEVOLUÇÃO

Logo, se o contribuinte não apurou PIS/COFINS sobre o ICMS-ST no ato da venda dos produtos, não há legalidade para a inclusão desse tributo na base de cálculo dos créditos sobre a devolução desses produtos, caso contrário as contribuições sociais sobre essa operação ficariam negativa para a administração fazendária.

9.3.6 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NF-e DEVOLUÇÃO COM DIFERENÇA ENTRE A BC DOS CRÉDITOS E O VALOR DA NF-e

Além das Notas de devolução do tópico anterior, em que os tributos por substituição foram incluídos na BC para apuração dos créditos, essa Auditoria Fiscal também identificou um grande número de Notas Fiscais referentes a devolução em que a base de cálculo considerada para apropriação dos créditos foi superior ao valor real da NF-e.

9.3.7 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NF-e AQUISIÇÃO COM DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO

Em batimento realizado por essa Auditoria Fiscal, foi constatado que em algumas operações de aquisição o valor da BC dos créditos de PIS/COFINS está maior do que o valor efetivo da NF-e, consultada diretamente no SPED.

9.3.8 CRÉDITOS APURADOS SOBRE AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS

A empresa tomou créditos sobre medicamentos adquiridos referentes às NF-e do ANEXO XIX - MEDICAMENTOS, tais como paracetamol, simeticona, tandrilax, dipirona, neosaldina, dentre outros, no CST 56, tendo informado como natureza da Base de Cálculo do Crédito AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO.

9.3.9 CRÉDITOS APURADOS SOBRE AQUISIÇÃO DE UNIFORMES PARA FUNCIONÁRIOS E AFINS

Quanto aos uniformes, a legislação só autoriza a apuração às empresas prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso.

Esse tema é amplamente estudado no Parecer Cosit n.º 05, sob o título DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA (itens 131 a 133).

9.3.10 CRÉDITOS APURADOS SOBRE OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

A empresa apurou créditos de PIS/COFINS sobre NF-e cujas operações se deu entre seus estabelecimentos, tendo, inclusive, sido informado nas EFD-Contribuições a própria empresa como participante, conforme NF-e demonstradas no ANEXO XXI – OPERAÇÕES INTERNAS.

9.4.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE ELETRÔNICOS – CT-e – CANCELADOS

Em pesquisas no módulo Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, foi constatado que 1.511 documentos

sob os quais a empresa apurou créditos do PIS e da COFINS no bloco D se tratam de documentos cancelados, conseqüentemente, não aptos a amparar essa tomada de créditos efetuada pelo contribuinte.

9.4.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e DE OPERAÇÕES DA CRBS S/A

A fiscalizada se apropriou de créditos sobre fretes referentes a operações realizadas pela cia CRBS S/A, CNPJ 56.228.356/0001-31.

Apesar de a empresa ter informado na resposta ao TIF 05 que houve a incorporação dessa empresa em 2018, conforme já exposto no item 9.3.3, até a presente data essa operação não foi formalizada no cadastro do CNPJ.

9.4.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO –CT-e – EM DUPLICIDADE

A empresa tomou crédito em duplicidade sobre os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos demonstrados no ANEXO XXIV – CT-e EM DUPLICIDADE. Os valores escriturados em duplicidade serão objeto de glosa.

9.4.4 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e COM DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO

Foi efetuado o batimento entre o valor da Base de Cálculo dos créditos PIS/COFINS e o valor total da Prestação do Serviço constante nos CT-e, consultados na base do SPED.

Nesse batimento foi detectada a diferença entre o valor do serviço no CT-e e o valor da base de cálculo dos créditos para os conhecimentos constantes no ANEXO XXV – CT-e COM DIFERENÇA DE BC.

9.4.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE INTERNO DE PRODUTOS ACABADOS

Os créditos aproveitados referentes a frete interno de produtos acabados, referentes aos CT-e demonstrados no ANEXO XXVI – CT-e FRETE INTERNO PRODUTOS ACABADOS - serão glosados nessa Auditoria Fiscal.

9.4.6 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE DE REMESSA DE PRODUTOS ACABADOS PARA ARMAZÉM GERAL

No entanto, conforme exposto no item anterior, não há amparo legal para esse creditamento, tendo em vista que o frete não está relacionado ao processo produtivo, pois a fase de elaboração já se findou, para ser classificado como insumo (inciso II, art. 3º Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), e que não se trata de fretes sobre vendas.

9.4.7 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETES REFERENTES A RETORNO DE PALLETS – CRBS S/A

Além disso, em mais de 90% das NF-e constam que o frete é por conta do Remente (CRBS S/A), que, embora a fiscalizada tenha informado que houve a sua incorporação, até a presente data está ativa no cadastro CNPJ.

Por todo o exposto, os CT-e referentes ao retorno/remessa de pallets sob os quais a empresa tomou créditos, que serão glosados nessa Auditoria Fiscal, estão elencados no ANEXO XXVIII – CT-e RETORNO DE PALLETS – CRBS.

9.4.8 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE DE DEVOLUÇÕES

No caso de devolução de compras efetuadas pela empresa, o frete sobre essa operação não se trata de insumo do seu processo produtivo, uma vez que o produto devolvido não foi integrado à produção.

9.4.9 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETES DE REMESSA DE BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO OU BRINDE

Por não se tratar de operação de compra/venda, uma vez que a operação sequer compõe a receita bruta do remetente, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos sobre esse frete, o que leva à glosa dos créditos tomados sobre os CT-e elencados no ANEXO XXX – CT-e REMESSA BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO, BRINDE - que foram identificados por meio da consulta do CFOP das Nota Fiscal da Carga, tendo sido considerados os CFOP 5910/6910.

9.4.10 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETES REFERENTES A REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO OU LOCAÇÃO

Nesse caso, é uma tomada de créditos sem amparo legal, pois não se tratam de fretes sobre vendas e nem de produtos relacionados ao processo produtivo da empresa.

Nesse caso, os créditos referentes aos CT-e demonstrados no ANEXO XXXI – CT-e REMESSA CONTRATO DE COMODATO/LOCAÇÃO – foram glosados.

9.4.11 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE REFERENTE A OUTRAS REMESSAS

(...), tendo em vista que não se trata de frete sobre vendas e que as operações não estão relacionadas ao processo produtivo da empresa, não há legalidade nesse aproveitamento de crédito, que serão glosados por essa Auditoria Fiscal.

9.5.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE ALUGUEL DE VEÍCULOS

A legislação não respalda essa tomada de crédito, tendo em vista que Aluguel de veículos não se trata de aquisição de bens e nem de serviços, para enquadramento no inciso II do artigo 3.º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo diante dos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Acórdão do RESP 1.221.170/PR, que alargou o entendimento da Receita Federal sobre o tema, e não possui enquadramento próprio nos demais incisos, tal qual acontece, por exemplo, com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, previstos no inciso IV.

9.5.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE ACORDOS LOGÍSTICOS

Por se tratar de despesas referentes à comercialização, essas operações não ensejam a tomada de crédito, pois as leis que regem o regime de apuração não

cumulativo do PIS e da Cofins não preveem o aproveitamento sobre todas as despesas de venda.

Esses acordos logísticos também não podem ensejar a tomada de crédito com base do inciso II do art. 2.º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois não possuem ligação, nem mesmo indireta, com o processo produtivo da empresa.

9.5.3 AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS – ACORDOS LOGÍSTICOS

Além dos créditos acima sobre acordos comerciais/logísticos tomados no bloco F, a empresa escriturou créditos dessa natureza como ajuste de acréscimo no bloco de apuração, em vez de escriturá-los no bloco F, conforme resposta apresentada ao TIF 04.

9.6.1 CRÉDITO SOBRE VEÍCULOS COM BASE NO VALOR DA AQUISIÇÃO

De posse das informações prestadas pela empresa em atendimento ao TIF 07, verificou-se que, com exceção de uma caminhonete, todos os veículos adquiridos se tratam de motocicletas.

No entanto, a legislação somente permite a tomada de crédito sobre bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens, ou seja, não há previsão legal para bens utilizados na comercialização, como é o caso das motocicletas, que são utilizadas pelos vendedores.

9.6.2 NF-e e CT-e CANCELADOS

Em pesquisa no ambiente SPED foi constatado que vários documentos fiscais constantes na planilha apresentada pela empresa, demonstradas ANEXO XXXVI – NF-e/CT-e CANCELADOS -, se tratam de documentos cancelados pelos emitentes, portanto, não amparam a tomada de créditos efetuada pela fiscalizada.

9.6.3 NF-e REFERENTES A OPERAÇÕES INTERNA – AMBEV X AMBEV

No registro F130 devem ser informados documento fiscais referentes à aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado da pessoa jurídica, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços que, em função de sua natureza, NCM, destinação ou data de aquisição, a legislação tributária permite o direito do crédito de PIS e de COFINS com base no valor da AQUISIÇÃO.

Como não se referem a aquisição de imobilizado, esses documentos fiscais não ensejam a tomada de crédito de PIS/COFINS efetuada pela empresa.

9.6.4 NF-e REFERENTES A OPERAÇÕES INTERNA – EMPRESAS SUCEDIDAS (CIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS, AMBEV BRASIL E LONDRINA BEBIDAS)

Ademais disso, apesar o crédito ter sido escriturado em outubro/2017, as NF-e foram emitidas nos anos de 2011, 2012 e 2013, e a incorporação se deu 2014, ou seja, se tratam de operações ocorridas anteriormente à incorporação, que, se fosse o caso, deveriam ter sido escrituradas pelas empresas sucedidas.

Considerando que as NF-e demonstradas no ANEXO XXXVIII – NF-e OPERAÇÕES INTERNAS – EMPRESAS SUCEDIDAS - não se tratam de aquisição, mas remessa entre as unidades de empresas sucedidas, os créditos escriturados referente a elas serão glosados por essa Auditoria Fiscal.

9.6.5 NF-e REFERENTES A OPERAÇÕES DE REMESSA DE VASILHAME EFETUADA POR CRBS S/A

Como já exposto, operações de simples remessa não geram direito a apuração de crédito de PIS/COFINS com base no valor da aquisição.

9.6.6 NF-e REFERENTES A DEVOLUÇÃO/RETORNO

Retorno de bem dado em comodato/locação não gera direito a crédito, por não se tratar de aquisição. Já o crédito referente ao retorno de mercadorias vendidas, quando de direito, deve ser apurado no bloco C e não no registro F130, que se destina a escrituração dos créditos determinados com base no valor de aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado da pessoa jurídica.

9.6.7 NF-e REFERENTES A REMESSA/RETORNO DE VASILHAME, RETORNO DE MERCADORIA EM DEPÓSITO, SIMPLES REMESSA

Por não se tratar de aquisição de bens, tais operações não suportam essa tomada de créditos

9.6.8 NF-e EM DUPLICIDADE COM O BLOCO C

Diante dessa duplicidade, considerando que os créditos foram analisados no Bloco C, os créditos apurados no registro F130 serão glosados integralmente nessa Auditoria Fiscal.

9.6.9 CT-e EM DUPLICIDADE COM O BLOCO D

Diante dessa duplicidade e considerando que os créditos foram analisados no Bloco D, os créditos apurados no registro F130 serão glosados integralmente nessa Auditoria Fiscal.

9.6.10 CT-e REFERENTES A OPERAÇÕES CRBS S/A

Além de essas operações serem por conta de empresa diversa da fiscalizada, ainda se tratam de transporte de imobilizado que não está ligado ao processo produtivo, mas ao de venda, tais como freezer, chopeiras, etc. Além disso, a maioria dessas operações não se refere à aquisição do imobilizado, mas a simples remessa entre unidades da CRBS S/A.

9.6.11 CT-e REFERENTES A TRANSFERÊNCIA DE IMOBILIZADO ENTRE UNIDADES DA FISCALIZADA

No entanto, sob a luz da legislação não há respaldo para a apuração de crédito sobre o frete referente a essas transferências, porque não se trata de frete sobre aquisição do imobilizado, e, além disso, refrigeradores, freezers, chopeiras, são utilizados no processo de vendas dos produtos fabricados pela empresa e não no processo produtivo.

9.6.12 CT-e REFERENTES A DEVOLUÇÃO DE VASILHAME E AFINS

Considerando que o frete sobre o qual foi apropriado o crédito não se refere a frete sobre a aquisição do bem, os créditos referentes aos CT-e demonstrados no ANEXO XLVI – CT-e DEVOLUÇÃO DE VASILHAME E AFINS - serão glosados por essa Auditoria Fiscal.

9.6.13 CT-e REFERENTES A REMESSAS DIVERSAS (COMODATO/CONCERTO/TROCA)

Como essas operações não se tratam de aquisição, e muitas sequer se referem a imobilizados utilizados na produção de empresa, não há amparo legal para tomada de crédito de PIS/COFINS referente ao frete sobre elas.

11 DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO

Diante de todas as glosas de créditos efetuadas nessa Auditoria Fiscal, foi reapurado o valor do crédito tributário referente às contribuições sociais do PIS e da COFINS devido pelo contribuinte no período fiscalizado, conforme demonstrado no ANEXO LVIII – CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO -, que será objeto de Lançamento de Ofício, nos termos do Art. 142 do Crédito Tributário Nacional.”

A Recorrente deixou de apresentar defesa em relação a determinados itens, em relação aos quais promoveu o pagamento, e apresentou impugnação em relação aos demais.

Diante dos argumentos e documentos apresentados na impugnação, a 17ª Turma da DRJ-07, através da Resolução nº 107-000.756, proferida em 18 de abril de 2023 (fls. 5719/5735), converteu o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

“PROPOSIÇÃO

Como relatado acima, a impugnante apresenta argumentos e documentos não analisados no curso do procedimento fiscal, sendo que alguns destes documentos contrariam totalmente as descrições de itens glosados pela autoridade fiscal.

Assim, analisando os novos documentos e esclarecimentos juntados aos autos, não é possível firmar convicção para decisão segura em relação a tal controvérsia. Por tal razão, cabe o retorno dos autos em diligência para que a Autoridade Tributária atenda aos quesitos propostos por esta turma de julgamento:

QUESITOS (os itens seguem a numeração do REFISC)

1) Item 9.2.4 – Créditos apurados sobre serviços hospedagem, viagens e táxi

Juntamente à impugnação, a empresa junta grande volume de notas fiscais (fls. 2.458 a 4.936) a fim de comprovar que as glosas relacionadas na planilha “ANEXO VII – SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM, VIAGEM E TÁXI” tratam na verdade de manutenção de máquinas e equipamentos, ao contrário da descrição originalmente apresentada quando da intimação no curso da fiscalização.

Destarte, solicito que seja feita uma revisão da referida planilha (ANEXO VII), revertendo apenas as glosas que possam ser efetivamente vinculadas à manutenção de equipamentos da produção, e cujos créditos não tenham sido aproveitados anteriormente.

2) Item 9.2.5 – Créditos apurados sobre serviços administrativos, recepcionista, zelador e jardinagem.

Sobre esse item, a empresa junta os documentos fiscais a fim de provar que seriam, na verdade, relacionados a serviço de armazenagem, “Documento Item 9.2.5” (fls. 4.937 a 5.068). Por amostragem, verificamos as seguintes descrições nas notas fiscais, por exemplo “movimentação interna de carga em armazém”, “instalação de centrífuga”, etc.

Dessa forma, deverão ser destacados na planilha ANEXO VIII – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, RECEPCIONISTA, ZELADOR E JARDINAGEM, aquelas notas que podem ser efetivamente relacionadas ao serviço de armazenagem, e cujos créditos não tenham sido aproveitados anteriormente.

3) 9.3.3 Créditos apurados sobre operações empresa CRBS S/A e 9.4.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e DE OPERAÇÕES DA CRBS S/A

Em relação a esses itens, a impugnante defende que na verdade houve uma incorporação parcial de Centros de Distribuição da empresa CRBS (relação no item IV.3.8 da Impugnação). Então faria jus a partir da data do evento aos créditos ora glosados.

Solicitamos então, que se averigüe se os créditos então oriundos da empresa CRBS S/A se referem de fato à parcela cindida (centros de distribuição sediados no território paulista) e sucessivamente incorporada pela Impugnante, bem como, a data correta da alegada incorporação.

Uma vez constatada tal premissa, deve-se confirmar se os créditos apurados pela Impugnante poderiam ser escriturados em seus registros e a partir de qual data.

4) 9.4.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e DE OPERAÇÕES DA CRBS S/A Item 9.3.6 - Créditos apurados sobre NF-e devolução com diferença entre a BC dos créditos e o valor da NF-e

A empresa reconhece o erro na valoração a maior das bases de cálculo das NFs relacionadas nesse item (Bloco C da EFD-Contribuições). Contudo, afirma que as diferenças foram anuladas por lançamentos complementares no Bloco M da EFD-Contribuições.

Solicita-se verificar se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD-Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M.

5) Item 9.3.9 – Crédito apurado sobre aquisição de uniformes para funcionários e afins

Nesse item, tendo em vista os conceitos atuais de insumo, bem como as exigências legais do setor de alimentos e bebidas, solicito que em relação aos itens glosados relacionados no ANEXO XX – Uniformes e Afins, sejam destacados:

(a) Os equipamentos de produção industrial (EPI) que são utilizados, especificamente no setor de produção;

Caso restem dúvidas quanto à classificação de algum item de EPI, deverá ser intimada a interessada a comprovar sua efetiva utilização na área de produção, sob pena de ser mantida a classificação anterior.

6) Item 9.4.8 – Créditos apurados sobre frete de devoluções

Verificar a nota fiscal nº 19628, que a empresa afirma ser referente “a frete de saída de produto para clientes”, informando se caberia a revisão da glosa a ela referente.

A fim de responder os quesitos acima, a empresa deverá ser intimada para comprovação e/ou complementação das informações prestadas na impugnação que não restem claras.

CONCLUSÃO

Por tudo exposto, devolvemos os autos à Fiscalização da DRF/Franca/SP, para que forneça as informações e documentos solicitados nos quesitos, nos termos dos artigos 35, 36, 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011.

O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da diligência, sendo-lhe facultado apresentar complementação à Impugnação no prazo de trinta dias a contar da ciência.

Após essas providências, retorne-se a esta DRJ/RJO/17ª Turma para prosseguimento do julgamento da impugnação.”

A Autoridade Fiscal apresentou o Relatório da Diligência Fiscal (fls. 6017/6036) contendo o resultado da análise solicitada pela DRJ.

Para contraditar o Relatório da Diligência Fiscal (fls. 6017/6036), o contribuinte apresentou complementação à impugnação em 12/09/2023 (fls. 6068/6092), acompanhado de laudo técnico-contábil elaborado pela empresa de auditoria independente Deloitte (fls. 6206/6226), relacionado à “Análise comparativa dos créditos de PIS/COFINS lançados na EFD como extemporâneo com foco na verificação da ocorrência de créditos em duplicidade - Auto de Infração nº 15746-720.616/2022-78”, além de outros documentos.

Sobreveio o Acórdão nº 107-024.12 (fls. 13557/13704), proferido na sessão de 18 de outubro de 2023, através do qual a 17ª Turma da DRJ-07 julgou procedente em parte a impugnação, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicáveis nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE.

A utilização de créditos extemporâneos na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, devidas segundo a modalidade não cumulativa, exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que ele será utilizado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

É inadmissível a apuração do crédito da não cumulatividade da Cofins de que trata o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação a dispêndios com locação de veículos, haja vista que o dispositivo contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados.

ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.

A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando os gastos com fretes, movimentação e outras despesas relacionadas ao bem imobilizado.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. UNIFORMES.

A hipótese legal de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep relativa a uniformes encontra-se prevista somente para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

DESPESA COM FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa.

MULTA DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento da contribuição apurada em procedimento de ofício sujeita a contribuinte à aplicação da multa de 75%, por força de expressa previsão legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018 Aplica-se ao PIS o decidido em relação à da Cofins por se tratar da mesma matéria fática.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Como resultado do julgamento, houve a reversão da glosa de créditos de PIS/COFINS no montante de R\$ 840.251,92 (R\$149.897,39 de PIS e R\$ 690.354,54 de COFINS, além de ter sido reconhecido o pagamento realizado, no montante de R\$ 4.067.149,64.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 30/11/2023 (fls. 13723/13808), alegando o seguinte:

NULIDADE PARCIAL DO ACÓRDÃO

- Nulidade do acórdão quanto aos créditos glosados no item 8.2 do TVF, por ter o acórdão recorrido considerado como “despesas extemporâneas”, quando, na verdade, a questão da extemporaneidade ficou restrita à glosa dos créditos narrados nos subitens 9.1.1/9.1.2/.9.1.3 do TVF;

- A Planilha “Regularização CC” elenca todos os créditos de PIS/COFINS registrados na competência de 07/2017, com descrições e valores, onde se pode constatar (colunas “S” e “T”) que todos os acréscimos decorreram de despesas emitidas e lançadas em 07/2017, de forma contemporânea;

- Analisando as notas fiscais 1661, 385, 586, 745, 1470, 4764, 8688, que deram lastro a tais créditos, vê-se que sua emissão ocorreu em julho de 2017;

- Sendo assim, teria o acórdão recorrido partido de afirmativa equivocada.

NULIDADE DO LANÇAMENTO

- Nulidade do lançamento por ofensa ao artigo 142 do CTN, pois a Autoridade Fiscal não apresentou fundamentação jurídica para relevante parte dos créditos glosados, especialmente em relação aos itens abaixo:

(a) operações internas de transferência de produção do estabelecimento, transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, transferência de material de uso ou consumo, transferência de bem do ativo imobilizado, de vasilhame ou sacaria, outra saída, outra entrada e devolução de vasilhame ou sacaria (item 9.6.3);

(b) NF-e referentes a devolução/retorno de bebidas vendidas pela Recorrente e bens dados em comodato/locação (item 9.6.6);

(c) NF-e referentes a remessa/retorno de vasilhame, retorno de mercadoria em depósito, simples remessa (item 9.6.7);

(d) CT-e referentes a remessas diversas (item 9.6.13);

(e) Créditos apurados sobre frete referente a outras remessas (item 9.4.11);

(f) Créditos apurados sobre operações entre estabelecimentos da Empresa (item 9.3.10).

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

- A norma do art. 3º, §4º, reproduzido nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 expressamente reconhece a possibilidade de apropriação extemporânea dos créditos por parte dos contribuintes;

- Diversamente do que alegado pela d. autoridade fiscalizadora, e que restou encampado pelo v. acórdão recorrido, sequer a IN RFB 1387/2013 (ou qualquer outra) estabeleceu a pretendida condicionante;

- A 3ª Turma da CSRF, no Acórdão 9303-012.977, 15/03/2022, e no Acórdão 9303-012.096, 20/10/2021, reconheceu a possibilidade de apropriação extemporânea de crédito extemporâneo das contribuições ao PIS e da COFINS, sem que sejam retificadas as declarações fiscais;

- Os requisitos previstos na legislação para a apropriação de créditos extemporâneos são: (i) não utilização do crédito em duplicidade, (ii) apropriação dentro do prazo de 5 anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem e (iii) apropriação sem atualização monetária/juros;

- Foi elaborado laudo contábil pela Deloitte (fls. 6206/6227) para comprovar o não aproveitamento de créditos em duplicidade, a partir da análise de todos os créditos registrados no período de 2012 a 2018, em confronto com os créditos extemporâneos escriturados no período de agosto de 2017 a dezembro de 2018, verificando-se sempre o respeito ao prazo prescricional;

- A empresa de auditoria concluiu que uma ínfima parcela de créditos extemporâneos foi usufruída de maneira dúplice: apenas o percentual de 0,0068% da totalidade dos créditos extemporâneos glosados:

Tópicos	Quantidade NF Analisadas (A)	Total PIS/COFINS (B)	Quantidade NF Duplicidade (C)	Total PIS/COFINS Duplicidade (D)	Saldo Créditos PIS/COFINS (B - D)	% Itens s/ Total (C ÷ A)	% PIS/COFINS s/ Total (D ÷ B)
9.1.1	413.061	148.142.976,18	24	(7.420,53)	148.135.555,65	0,0058%	0,0050%
9.1.2	2.463	434.491,78	1	(2.682,06)	431.809,72	0,0406%	0,6173%
9.1.3	14	246.110,31	0	-	246.110,31	0,0000%	0,0000%
Totais	415.538	148.823.578,27	25	(10.102,59)	148.813.475,68	0,0060%	0,0068%

- O laudo também atestou que 100% dos créditos analisados foram aproveitados dentro do prazo prescricional, a partir de 2012, e que os créditos foram apropriados pelos respectivos valores contábeis;

- A Recorrente, em paralelo, providenciou a elaboração de outro laudo, juntado com o recurso voluntário, também elaborado pela Deloitte, com o objetivo de averiguar a

consistência dos mesmos créditos – objeto dos subitens 9.1.1/9.1.2/9.1.3 do TVF - sob a perspectiva material;

- Embora esse ponto sequer tenha sido questionado pela Fiscalização, a Recorrente entendeu oportuno apresentar mais um estudo independente e técnico, dessa vez, para verificar a efetiva vinculação das despesas registradas extemporaneamente em documentos fiscais;

- A empresa de auditoria, após analisar os documentos fiscais, que já eram de conhecimento da Fiscalização, atestou que há consistência na base documental dos créditos escriturados extemporaneamente:

IV. CONCLUSÕES.

Tendo em vista tudo o que foi exposto, demonstramos a seguir um quadro com o resumo dos percentuais de alocação para os respectivos registros e documentos inspecionados, bem como o percentual objeto de análise:

Linhas de Crédito	Total crédito (R\$)	Total crédito analisado (R\$)	Total analisado (%)	Notas Fiscais / Faturas vinculadas (%)	Registro no ativo imobilizado (%)	Registro no ativo resultado (%)	Total analisado (%)
III.1.1 Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos	42.701.157	42.701.157	100%	100%	99,66%	0,34%	100%
III.1.2 Serviços Técnicos - Projetos Industriais	50.522.109	50.522.109	100%	100%	99,98%	0,02%	100%
III.1.3 Serviços de Locação de Prédios e Equipamentos (9.1.1)	1.782.460	1.782.460	100%	100%	92,90%	7,10%	100%
III.1.3 Serviços de Locação de Prédios e Equipamentos (9.1.3)	246.110	246.110	100%	100%	0,00%	100,00%	100%
III.1.4 Serviços de Aquisição de Mão de Obra	1.059.164	1.059.164	100%	100%	24,91%	75,09%	100%
III.1.5 Serviços de Limpeza Industrial	902.053	902.053	100%	100%	5,52%	94,48%	100%
III.1.6 Serviços de Armazenagem	232.432	232.432	100%	100%	0,00%	100,00%	100%
III.1.7 Serviços Aduaneiros e Portuários	113.226	113.226	100%	100%	0,00%	100,00%	100%
III.1.8 Serviços de Segurança e Vigilância	331.373	331.373	100%	100%	0,00%	100,00%	100%
III.2.1 Peças para Manutenção de Maquinário Fabril	17.832.437	17.832.437	100%	100%	88,97%	11,03%	100%
III.3.1 Aquisições de Serviços de Transporte	278.115	277.076	99,63%	99,63%	0,87%	98,76%	100%
III.4.1 Acordos Comerciais e Logísticos	15.266.223	15.266.223	100%	100%	0,00%	100,00%	100%

Legenda:

Registro no ativo imobilizado (%): Bens e Serviços contabilizados em Elemento PEPs e Ordens de Investimento.

Registro no ativo resultado (%): Bens e Serviços contabilizados em Centros de Custo e Ordens de Manutenção.

Documentos Fiscais: Compreendidos por Notas Fiscais Eletrônicas, Conhecimento de Transporte Eletrônicos e Faturas.

- A relação das despesas das NFs analisadas e as respectivas possibilidades de creditamento – justamente o objeto de mérito dos tópicos mais adiante – pode ser constatado do quadro abaixo, que faz um cotejo entre as despesas lançadas extemporaneamente e o correspondente argumento jurídico:

Tópico Relatório PPA	Tópicos AI	Tópicos Impugnação	Tópicos Acórdão
III.1 - Créditos Apurados sobre Serviços			
III.1.1 - Serviços de Manutenção e Reparação de Máquinas e Equipamentos	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.4	IV.3.2 (não há sequer controvérsia para as despesas com manutenção, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa nos itens 9.2.4 e 9.2.5)
III.1.2 - Serviços Técnicos – Projetos Industriais	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.11	IV.3.11
III.1.4 - Serviços de Aquisição de Mão de Obra	9.1.1	IV.3.2	IV.3.2 (não há sequer controvérsia para as despesas com manutenção de equipamentos e limpeza, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa nos itens 9.2.4 e 9.2.5)
III.1.5 - Serviços de Limpeza Industrial	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.5	IV.3.2 (não há sequer controvérsia para as despesas com manutenção, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa no item 9.2.5)
III.1.6 - Serviços de Armazenagem	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.3	IV.3.9 (não há sequer controvérsia para as despesas com armazenagem, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa no item 9.2.5)
III.1.7 - Serviços Aduaneiros e Portuários	9.1.1	IV.3.1	IV.3.4
III.1.8 - Serviços de Vigilância e Segurança	9.1.1	IV.3.2	IV.3.1
III.2 - Créditos Apurados sobre Aquisições de Bens			
III.2.1 - Aquisições de Peças para Manutenção de Maquinário Fabril	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.4	IV.3.2 (não há sequer controvérsia para as despesas com manutenção de equipamentos, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa no item 9.2.4.
III.3 - Créditos Apurados sobre Serviços de Transporte			
III.3.1 - Aquisições de Serviços de Transporte	9.1.2	IV.3.3	IV.3.9
III.4 - Créditos Apurados sobre Outras Operações			
III.4.1. Acordos Comerciais e Logísticos	9.1.1	IV.3.10	IV.3.10
OBSERVAÇÃO: Considerando que no acórdão da DRJ foram sanadas algumas irregularidades da autuação, referente a natureza dos créditos objeto de glosa, bem como a reversão parcial da glosa de alguns itens, a Recorrente reorganizou a ordem dos tópicos para acompanhar a ordem de tópicos do acórdão.			

- A Recorrente não pôde apresentar o segundo laudo em momento anterior em razão da complexidade da prova, a qual exigiu do seu Departamento Jurídico e da Deloitte muitas horas de trabalho para que fosse possível levantar, analisar, refinar, planilhar e catalogar as bases documentais;

- O artigo 16, §4º, a e c, do Decreto nº 70.235/72, permite a apresentação de prova documental quando ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior e para contrapor fundamentos da decisão recorrida;

SUBITEM 9.1.3 – NÃO EXTEMPORANEIDADE

- Quanto ao subitem 9.1.3, créditos registrados no bloco F110 da EFD-Contribuições (créditos sobre aluguéis de imóveis), o primeiro laudo (fls. 6206/6227) constatou que os créditos lançados em setembro/2017 não são extemporâneos, mas atrelados àquela própria competência:

Para os créditos escriturados na competência de setembro/2017, observamos que a AMBEV preencheu equivocadamente o campo "DESC_DOC_OPER" do registro F100, com a descrição "APROPRIACAO E EXTEMPORANEO ALUGUEL", o que poderia levar ao entendimento de que se tratava de apropriações extemporâneas. ←

Contudo, em que pese a descrição supramencionada, após o confronto entre as datas dos lançamentos contábeis originais (lançamentos no sistema SAP) versus competência de aproveitamento dos créditos, constatamos que não se tratou de créditos aproveitados de forma extemporânea, mas sim da competência original do fato gerador referente às respectivas despesas. ←

Abaixo, evidenciamos o confronto realizado para a respectiva constatação:

Competência de Escrituração	Data Lançamento SAP	CNPJ	Base de Cálculo	PIS	COFINS	Total PIS/COFINS
09/2017	27/09/2017	04.026.494/0001-34	51.050,15	842,33	3.879,81	4.722,14
09/2017	27/09/2017	11.812.394/0001-07	46.624,18	769,30	3.543,44	4.312,74
09/2017	27/09/2017	08.316.113/0001-02	20.240,48	333,97	1.538,28	1.872,24
09/2017	27/09/2017	03.438.244/0001-49	22.453,35	370,48	1.706,45	2.076,93
09/2017	22/09/2017	02.428.689/0001-85	6.000,00	99,00	456,00	555,00
09/2017	29/09/2017	01.472.720/0001-12	30.950,26	510,68	2.352,22	2.862,90
09/2017	29/09/2017	20.944.535/0001-28	25.000,00	412,50	1.900,00	2.312,50
09/2017	23/09/2017	60.480.480/0005-90	284.474,44	4.693,83	21.620,06	26.313,89
09/2017	29/09/2017	51.263.143/0001-27	113.506,68	1.872,86	8.626,51	10.499,37
09/2017	29/09/2017	51.263.143/0001-27	113.506,68	1.872,86	8.626,51	10.499,37
-	-	-	713.806,22	11.777,80	54.249,27	66.027,08

- A conclusão do Laudo de fls. 6206/6227 acerca da contemporaneidade dos registros lançados no bloco F110 em set/2017 decorreu do confronto entre as datas dos lançamentos contábeis originais (no sistema SAP) x competência de aproveitamento dos créditos;

- Para afastar a premissa consignada no acórdão recorrido de ausência de comprovação, junta a Planilha "9.1.3 Aluguel Imóveis", lembrando que os contratos de aluguel foram juntados com a impugnação;

CRÉDITOS SOBRE INSUMOS

- Segundo o conceito contemporâneo de insumo, determinado pelo STJ, os gastos com uniformes e frete de remessa de produtos acabados para armazém geral (itens 9.3.9 e 9.4.6) geram direito a créditos de PIS/COFINS;

- Adotando-se o posicionamento do STJ, impõe-se o reconhecimento do crédito sobre todas as despesas da Recorrente que dizem e têm relação direta com as operações que implicam geração de receitas;

DESPESAS COM SEGURANÇA, VIGILÂNCIA

- A Autoridade Fiscal efetuou a glosa dos créditos dos itens 9.2.1, 9.2.2, 9.2.3, e 9.2.8 – fls. 80/84 e 98/99:

9.2.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA

[...] Essa tomada de crédito não possui respaldo legal (e nem jurisdicional), tendo em vista que os serviços tomados não estão relacionados diretamente com o processo produtivo da empresa (insumos) e nem se tratam de itens imprescindíveis ou relevantes para ele (insumo do insumo). Inclusive, essa foi a conclusão em julgado recente do CARF, proferida por meio do Acórdão nº 3201-005.058 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de fevereiro de 2019.

9.2.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE MÃO DE OBRA MOTO AUDITOR

[...] Conforme NF solicitadas por amostragem, tais serviços se referem a acompanhamento de rota.

Esses serviços não compõem o processo produtivo e não se trata de serviços essencial ou relevante, cuja subtração importe na possibilidade da produção ou mesmo em perda de qualidade dos produtos fabricados.

9.2.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE LOCAÇÃO, INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE CFTV E LOCAÇÃO DE ALARME

[...] Tal qual no item anterior, não se trata de serviços pertinentes ao processo produtivo, cuja subtração importe na impossibilidade da produção ou implique em substancial perda de qualidade.

9.2.8 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇO DE INVESTIGAÇÕES PARTICULARES, DETETIVES E CONGENERES

[...] No entanto, considerando que o serviço tomado não tem aplicação direta e nem mesmo indireta no processo produtivo da empresa, não há respaldo legal para essa tomada de créditos, que serão glosados por essa Auditoria Fiscal [...]

- Apesar da menção no acórdão à IN RFB nº 2121/2022, que nega o direito ao crédito na hipótese de bens e serviços aplicados nas atividades administrativa e comerciais, a normativa reproduz a restrição prevista no Parecer Normativo 5/18, que representa clara tentativa de retomar o racional das IN 247/2002 e 404/2004, declaradas ilegais pelo STJ;

- A permissão para registro de crédito sobre despesas com segurança e vigilância não está restrita à atividade de transportadoras, mas se relaciona com a necessidade de garantir a segurança no cumprimento da atividade principal: segurança patrimonial da carga, produtos, mercadorias, máquinas, equipamentos, instalações e insumos;

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS

- Todo o crédito glosado no item 9.2.5 deverá ser revertido, pois todas as despesas se referem aos serviços de manutenção, limpeza e armazenagem, tendo sido cometido um equívoco pela Autoridade Fiscal em sua análise;

- As notas fiscais juntadas no Anexo 9.2.5 da Impugnação deixam claro que as prestações são exclusivamente de serviços de limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos;

- O acórdão reverteu quase a totalidade da glosa do item 9.2.6, excetuando-se apenas duas notas fiscais 30095 (PA 08/2018) e 30656 (PA 09/2018), que não teriam sido apresentadas pela Recorrente. Nesse ponto, a Recorrente informa que localizou as notas 30095 e 30656, requerendo seu recebimento e reversão da respectiva glosa;

- Quanto ao item 8.2, o acórdão incorreu em erro ao indicar que se trata de créditos extemporâneos. Assim, considerando que os créditos glosados no item 8.2 também incluem

despesas com serviços de limpeza e manutenção, bem como locação de máquinas, a Recorrente requer a reversão da glosa;

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

- A Autoridade Fiscal efetuou a glosa dos créditos do item 9.5.1 sob o argumento que é vedada a apropriação de crédito à medida que veículos não se confundem com máquinas e equipamentos, como determina o inciso IV do art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

- A 3ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9303-011.556), adotando o entendimento correto de que não deve ser aplicado o conceito restritivo de máquina para fins de creditamento de PIS/COFINS sobre aluguéis de veículos;

- Esse entendimento vem sendo adotado em decisões emitidas pelo CARF, nas quais foi enfatizado que os veículos, sejam eles utilizados nas atividades de produção ou comercial, geram direito ao crédito porque o veículo deve ser considerado uma máquina e a condição é que seja utilizado nas “atividades da empresa”, com destaque para o acórdão 3201-010.611;

- As despesas incorridas pela Recorrente com locação de veículos representam instrumento de logística essencial e indispensável para escoamento da produção fabril - distribuição dos produtos fabricados para os respectivos setores de venda e clientes;

DESPESAS ADUANEIRAS E MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

- Diferente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal, as despesas relacionadas não se referem à “assessoria aduaneira”, mas sim às despesas com armazenagem, movimentação de cargas, descarregamento;

- O acórdão inova o critério jurídico da autuação, na medida em que mantém a glosa do crédito sob o argumento de que as despesas armazenagem, movimentação de cargas e descarregamento somente podem ser apropriadas como crédito quando suportadas pelo vendedor, portanto, argumento diverso daquele inicialmente trazido pela Autoridade Fiscal;

- Segundo o CARF, as despesas aduaneiras se incluem nos custos das mercadorias importadas adquiridas e utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados a venda e, como tal, geram direito ao crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo (Acórdão 3301-007.507);

- Ademais, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 c/c o seu artigo 15, inciso II, é legítima a apuração de créditos da contribuição ao PIS e a COFINS calculados em relação a armazenagem de mercadoria, mesmo na importação, quando os custos são admitidos pelo comprador;

- As despesas com armazenagem, movimentação de carga e descarga também se enquadram como insumos, pois grande parte do processo produtivo está condicionado à importação de matérias-primas, como a cevada, item essencial para a produção de cervejas;

- Essas despesas também podem estar relacionadas à aquisição de cervejas importadas, sendo parte do valor de aquisição do produto para revenda;

CRÉDITOS APURADOS PELA CRBS S/A

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos sob o argumento que tais despesas foram incorridas pela empresa CRBS S/A (CNPJ nº 56.228.356/0001-31);

- Os créditos de PIS e COFINS se referem a despesas incorridas pelos centros de distribuição sediados em São Paulo, por ela incorporados;

- No Relatório da Diligência Fiscal, a Autoridade Fiscal afirma que a cisão parcial da CRBS S/A foi aprovada em 27/04/2018, com sucessão da parte cindida pela AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, e que em 06/06/2018, teria sido aprovada a cisão da AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA., com sucessão pela Recorrente, referente ao patrimônio recebido da CRBS S/A;

- A cisão parcial da CRBS S/A foi firmada em 26/03/2018 e teve como data para avaliação do acervo 28/02/2018. A posterior incorporação da parcela cindida pela Impugnante ocorreu em 27/04/2018, porém, a baixa dessas filiais no CNPJ da CRBS S/A somente ocorreu em novembro/2018;

- Considerando o momento da cisão e o momento do lançamento das notas fiscais (coluna B do Anexos XIV e XXIII do TVF), não há dúvidas de que as despesas creditadas pela Impugnante ocorreram em momento posterior à incorporação dos referidos CDDs da CRBS S/A;

- A Recorrente juntou documentos no complemento à Impugnação, para demonstrar que, desde a cisão seguida de incorporação, as despesas endereçadas à CRBS foram lançadas e pagas pela Recorrente;

- A Autoridade Fiscal inovou no Relatório de Diligência Fiscal ao afirmar que os estabelecimentos da CRBS S/A incorporados pela Impugnante são centros de distribuição, mas a natureza do crédito tomado pela Recorrente é referente a insumos e créditos sobre aquisições que a legislação não permitiria para a atividade de centros de distribuição;

- O acórdão reconhece que a Recorrente provou que arcou com as despesas dos centros de distribuição adquiridos - a controvérsia reside em relação a data em que a Recorrente poderia se apropriar de tais despesas;

- O acórdão conclui que a Recorrente só poderia se creditar de tais despesas a partir de 06/06/2018, quando houve o registro da alteração do contrato social da Arosuco, em que foi aprovada a cisão parcial da CRBS S/A, com a incorporação da parcela cindida para a Arosuco Aromas e Sucos Ltda e, posteriormente, a aprovação da cisão parcial da Arosuco Aromas e Sucos Ltda, com versão da parcela cindida para a AMBEV S/A;

- O acórdão reverte parcialmente a glosa das despesas indicadas nos itens 9.3.3 e 9.4.2, desde a competência de 06/2018. Contudo, está errado o marco temporal adotado;

- De acordo com o artigo 36 da Lei nº 8.934/94 (Lei de Registros Públicos), os documentos relativos às alterações societárias deverão ser apresentados a arquivamento na junta dentro de 30 dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento;

- Embora a alteração do contrato social só tenha sido registrada em 06/06/2018, o protocolo na junta comercial foi realizado em 18/05/2018, ou seja, dentro do período de 30 dias após a assinatura. Logo, os efeitos do arquivamento do ato retroagem à data da assinatura, em 27/04/2018;

AJUSTE NO BLOCO M DA EFD-CONTRIBUIÇÃO

- No item 9.3.5, a Autoridade Fiscal relata que a Recorrente incluiu o ICMS-ST na base de cálculo dos créditos referentes às notas fiscais de devolução e, no item 9.3.6, a Autoridade Fiscal relata que a Recorrente adota base de cálculo superior ao valor real da NF-e, nas operações de devolução;

- Contudo, o erro na valoração a maior das bases de cálculo das NFs no Bloco C foi neutralizado por ajustes no Bloco M;

- A DRJ solicitou que a Autoridade Fiscal verificasse se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD-Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M;

- Em cumprimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, o contribuinte apresentou uma Planilha demonstrando a origem dos ajustes de crédito nos Registros M110 e M510, em relação a todo período da autuação, exceto a competência 10/2018, que já teria sido objeto de esclarecimento;

- A fiscalização reconheceu apenas parte dos ajustes, sob o fundamento de que, embora o contribuinte adote um método legítimo para neutralizar os valores registrados a maior no Bloco C, o ajuste foi insuficiente;

- Uma vez identificado o valor referente aos ajustes decorrentes de erro no registro do Bloco C, a Recorrente elaborou um quadro resumo, onde fez a análise do valor que compõe o ajuste por CFOP.

AJUSTES DE DEVOUÇÃO (08/2017)

CFOP	Composição CFOP - Apuração		Composição CFOP - EFD PIS/COFINS		Divergência Ajustes NFS	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
1101	3.597.508,04	16.570.344,33	3.575.286,61	16.467.985,63	22.221,43	102.358,70
1202	20.284,89	93.327,53	20.283,36	93.320,44	1,53	7,09
1410	210.972,85	969.790,79	210.975,63	969.812,39	2,78	21,60
1411	262.124,53	1.205.041,44	262.129,89	1.205.043,06	5,36	1,62
1556	2.820,43	12.991,09	2.802,52	12.908,77	17,91	82,32
1653	40.241,74	185.354,70	38.491,73	177.294,06	1.750,01	8.060,64
1949	35.592,59	163.941,61	-	-	35.592,59	163.941,61
2102	399.793,49	1.841.421,14	399.734,27	1.841.148,13	59,22	273,01
2204	561,16	2.584,76	-	-	561,16	2.584,76
2403	43.653,55	201.079,00	43.684,33	201.220,39	30,78	141,39
2653	83,47	384,42	81,24	374,16	2,23	10,26
2949	555,94	2.560,71	-	-	555,94	2.560,71
1252	316.635,75	1.458.443,47	-	-	160.294,98	738.328,08
1253	613,39	2.825,32	476.930,73	2.196.771,55	613,39	2.825,32
1257	1.136,57	5.247,61	-	-	1.136,57	5.247,61
2252	136.275,75	627.694,38	-	-	136.275,75	627.694,38
					38.453,85	177.153,71

C500

- Ao lado esquerdo do quadro resumo consta o registro interno de Apuração e do outro lado o registro da EFD Contribuições. É com base na diferença apurada entre essas colunas que foi promovido o ajuste no bloco M, sendo que os ajustes vinculados ao CFOP de devolução estão destacados em verde;

- A Autoridade Fiscal não observou que a base de notas fiscais de devolução utilizada pela Recorrente para responder ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 é mais ampla que a base das notas fiscais objeto da glosa;

UNIFORMES PARA FUNCIONÁRIOS E AFINS

- Os créditos sobre despesas com uniformes foram glosados sob o argumento que a legislação só autoriza o creditamento de uniformes às empresas prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção;

- Tratam-se de vestimentas/uniformes, cada um com sua especificidade própria, de caráter relevante/essencial para atividade empresarial da Recorrente (produtiva ou comercial), enquadrados como insumos, à luz do tema decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR;

- Segundo o Relatório da Diligência Fiscal, os itens glosados se referem a (i) itens de fornecimento obrigatório, como uniformes e EPIs utilizados no setor produtivo, (ii) itens utilizados nos setores comercial e de vendas e (iii) componentes de máquinas e equipamentos do setor de produção;

- O acórdão reconheceu os créditos sobre despesa com aquisição de EPIs, bem como as peças/componentes de máquinas e equipamentos que foram indevidamente incluídos neste item de glosa em virtude de sua nomenclatura se confundir com itens de vestuário (“camisa, capas, luvas”);

- No que se refere ao demais uniformes, o acórdão manteve a glosa, sob o fundamento de que estes são destinados ao funcionamento diário, razão pela qual não se enquadrariam no conceito de insumo;

- Embora não sejam classificados como EPI, são imprescindíveis para a atividade empresarial, tanto na esfera fabril quanto nos processos de venda, devendo gerar créditos, como reconhecido no Acórdão nº 3003-001.184;

- Considerando que a Recorrente é do setor de alimentos e bebidas, por óbvio que deve seguir rígidos protocolos quanto à higiene e limpeza dos locais fabris, impondo-se à sua atividade empresarial, como fruto de normas regulatórios, diversas vestimentas específicas aos seus funcionários;

- É inegável que a conservação de ambientes limpos, o que também se alcança com vestimentas adequadas, evita a contaminação e disseminação de vetores e pragas, sendo imposta pela Resolução da Diretoria Colegiada-RDC nº 216/0436 e Resolução da Diretoria Colegiada-RDC nº 275/02, ambas emitidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária- ANVISA;

OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos sob o fundamento de que a empresa os apurou sobre operações realizadas com seus estabelecimentos, embora essas notas de entrada tenham sido emitidas para neutralizar débitos indevidos de operações que não ocorreram na prática;

- Quando do cancelamento da venda, é necessário o cancelamento do documento fiscal para se neutralizar os efeitos tributários dessa operação. Quando não é possível o cancelamento da nota fiscal de venda em razão de já ter ultrapassado o prazo, é feito o recolhimento do débito de PIS/COFINS e, para neutralizar essa venda, que efetivamente não ocorreu, emite-se uma nota fiscal de entrada, creditando-se do valor recolhido indevidamente;

- A nota fiscal de entrada é emitida nos mesmo valor e quantidade de produtos da respectiva nota fiscal de saída, conforme planilha em anexo, que contém a correlação das notas de saída (débito) e de devolução (crédito) nos livros de entrada e saída;

ARMAZENAGEM E FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA E REMESSAS PARA ARMAZÉNS

- Os fretes, sejam eles relacionados ao produto acabado ou adquiridos de terceiros, e a armazenagem, devem ser considerados como parte do frete na operação de venda (inciso IX) ou serem enquadrados como insumo (inciso II), nos termos do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10833/03;

- O acórdão reverteu a glosa dos créditos relacionados à armazenagem, identificados no item 9.2.5. Como os créditos glosados no item 8.2 também incluem despesas com armazenagem, requer a reversão da glosa;

- O acórdão manteve a glosa dos créditos com frete “interno”, indicadas nos itens 9.4.5 e 9.4.6, afirmando que não seria possível enquadrar essas despesas como insumos, porque incorridas após a finalização do produto;

- A Recorrente possui dezenas de Centros de Distribuição espalhados pelo país, que têm a função de centralizar a distribuição das mercadorias para clientes atacadistas ou varejistas ou até mesmo para outras pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial. Por meio deles é realizado o planejamento, a implantação e o controle do fluxo dos produtos;

- Não obstante, para algumas localidades, a Recorrente utiliza também depósitos de terceiros ou armazéns gerais, tendo em vista a inviabilidade econômica de implementar um Centro de Distribuição próprio;

- Essa necessidade no setor da Recorrente se dá porque a venda de mercadorias ocorre de forma extremamente pulverizada, atendendo desde os grandes varejistas ao pequeno e médio comercialmente, proprietários de bares, restaurantes e minimercados de bairro - A logística na distribuição dos produtos possui um papel indispensável para a consecução dos objetivos

sociais, pois não é possível cogitar a saída das mercadorias diretamente para bares, restaurantes e minimercados;

- A logística dos Centros de Distribuição da Recorrente, bem como depósitos e armazéns gerais de terceiros, são imprescindíveis para o desenvolvimento de suas atividades, pois (i) reduzem as distâncias entre os centros fabris e seus clientes; (ii) diminuem a área de armazenagem dos seus clientes; (iii) reduzem os custos de manutenção de estoques; (iv) aumentam o volume de entregas; (v) garantem a disponibilidade dos produtos para clientes de todas as regiões do Brasil em um espaço de tempo reduzido; (vi) evitam o perecimento das mercadorias nas lojas dos clientes e (vii) combatem o excesso de produtos nas lojas dos clientes e erros na previsão de vendas;

ACORDOS LOGÍSTICOS

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos referentes aos acordos logísticos firmados com as empresas Companhia Brasileira de Distribuição, Sendas S.A. e WMB Supermercados do Brasil, alegando que não poderiam ser considerados insumos para as atividades da Recorrente, porque serem acordos comerciais não relacionados ao processo produtivo;

- Os referidos acordos veiculam descontos a serem concedidos aos clientes em virtude de uma negociação prévia, que garante a esses uma expectativa de direito de redução no preço inicial de aquisição;

- Como o reajuste de preço não é refletido nos documentos fiscais, a Recorrente adotou como prática de registrar créditos da não-cumulatividade sobre os valores informados nos documentos fiscais que são superiores ao preço acordado, de modo a garantir a neutralidade do crédito tributário;

- Se de um lado é registrado um débito sobre o valor a maior, de outro a Recorrente registra um crédito para garantir a neutralidade da operação;

- O acordo enquadra tais ajustes de preço como descontos condicionados, tratamento inadequado, porque os termos contratuais deixam claro que o direito ao reajuste de preço é concedido previamente, sem vínculo à implementação de qualquer condição;

- As cláusulas veiculam descontos a serem concedidos aos seus clientes em virtude de uma negociação prévia, que garante a esses uma expectativa de direito de redução no preço inicial de aquisição, e que se concretiza na medida em que sejam assumidas/implementadas determinadas obrigações – sempre antes da ocorrência do fato gerador;

- No caso concreto, a redução no preço é viabilizada exatamente pelas reduções de custo em razão de logística de centralização de entrega das mercadorias, marketing e publicidade dos produtos vendidos nas lojas, inauguração das lojas, devoluções de avarias e de fidelização;

- A Recorrente e seus clientes praticam um preço de tabela, mas, em razão de eventos definidos anteriormente a emissão da nota fiscal e previamente acordados, decidem alterá-lo, representando redução de custo de aquisição para o cliente;

- Não obstante, por ocasião da venda, os referidos descontos/reajustes não são aplicados no documento fiscal, mas sim repassados por meio de pagamento de boletos em favor dos clientes;
- Para fins de preenchimento da EFD-Contribuições, a Recorrente é obrigada a informar os valores indicados nos respectivos documentos fiscais e, para afastar o recolhimento do PIS e COFINS a maior, são feitos ajustes no Bloco M da EFD Contribuições;
- Pode ser verificado nas planilhas anexas que todos os valores tomados como crédito estão vinculados a uma determinada nota fiscal, cujo percentual de desconto corresponde a exata base de cálculo do crédito;
- A diferença entre o item 9.5.2 e 9.5.3 glosado pela Autoridade Fiscal consiste no fato que aquele corresponde aos créditos registrados de forma contemporânea às operações, enquanto esses de forma extemporânea;
- Nesse ponto, foi estabelecido no Brasil uma clara distinção entre os “meros ingressos” e as “efetivas receitas”, estas últimas passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS, já que estão associadas à ocorrência de efetiva mutação patrimonial positiva para a pessoa jurídica;
- O STJ, no julgamento do RESP 1.836.082/SE, analisou caso em que era exigido do varejista o pagamento de PIS e COFINS sobre os valores recebidos dos fornecedores em relação aos descontos concedidos;
- O STJ entendeu que o adquirente de mercadorias com vantagens comerciais não as pode tratar como receita, mas como redutor do custo de aquisição por parte do adquirente e, logo, redutor do preço de venda por parte do vendedor;

AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

- A Autoridade Fiscal glosou diversos documentos fiscais registradas no bloco F130 da EFD-Contribuições, que sequer teriam relação com operações de aquisição de bens do ativo imobilizado;
- Após diligência, a Recorrente identificou que houve um erro na indicação das chaves de notas fiscais informadas para comprovação do crédito apropriado, quando apresentou a Resposta ao TIF nº 07;
- As notas originais revelam que as despesas estão relacionadas à benfeitorias, aquisição de máquinas e equipamentos, vasilhames e materiais de embalagem, bem como o respectivo frete da aquisição, e, portanto, correto o registro do crédito no Bloco F130;
- A planilha abaixo resume, item a item, a origem/natureza do crédito:

Item	Autuação	Operações/aquisições identificadas pela Recorrente	Item	Autuação	Operações/aquisições identificadas pela Recorrente
9.6.1	Crédito sobre veículos com base no valor da aquisição	Crédito sobre veículos com base no valor da aquisição	9.6.8	NF-e em duplicidade com o bloco C	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos
9.6.2	NF-e e CT-e cancelados	• Bens do ativo - Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.9	CT-e em duplicidade com o bloco D	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos
9.6.3	NF-e referentes a operações interna - AMBEV X AMBEV	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos	9.6.10	CT-e referentes a operações CRBS S/A	• Frete de aquisição de ativos • Frete de venda à ordem (aproveita-se os argumentos do tópico IV.3.8)
9.6.4	NF-e referentes a operações interna - empresas sucedidas (CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS, AMBEV BRASIL E LONDRINA BEBIDAS)	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.11	CT-e referentes a transferência de imobilizado entre unidades da fiscalizada	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos
9.6.5	NF-e referentes a operações de remessa de vasilhame efetuada por CRBS S/A	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.12	CT-e referentes a devolução de vasilhame e afins	• Frete de aquisição de ativos
9.6.6	NF-e referentes a devolução/retorno	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e benfeitorias • Frete de aquisição de ativos	9.6.13	CT-e referentes a remessas diversas (comodato/consert o/troca)	• Frete de aquisição de ativos, especialmente vasilhames
9.6.7	NF-e referentes a remessa/retorno de vasilhame, retorno de mercadorias em depósito, simples remessa	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos			

- Embora a Autoridade Fiscal tenha segregado esse conjunto de notas fiscais sob argumentos distintos para a glosa, a análise revelou que se trata de operações cuja legitimidade da apropriação do crédito passa pela análise da hipótese de crédito na aquisição de ativos. Por essa razão, a Recorrente agrupou a defesa dos itens em um único tópico;

- O artigo 3º, incisos VI e VII, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, autoriza o desconto de créditos em relação à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e às edificações e benfeitorias em imóveis;

- Por máquinas e equipamentos deve-se entender inclusive suas partes e peças, pois, como há muito já reconhecido pela RFB e ratificado no Parecer Normativo COSIT 05/201846, as partes e peças aplicadas em substituição, consertos ou reparos poderá ser capitalizada no valor do bem mantido;

- Ainda, com a edição da Lei nº 10.865/04, foi permitido o crédito referente a máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens e sujeitos à incidência do PIS e COFINS – Importação;

- Inclusive, diferente do quanto alegado no acórdão, a parcela do frete dessas aquisições deve ser incluída no custo do ativo imobilizado, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 27, razão pela qual estes serviços também dão direito ao creditamento;

- No caso de edificações e benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, a condição legal é de que estejam relacionadas com o imóvel utilizado nas atividades da empresa, sem quaisquer outras condições;

- A legislação não exige que o imóvel seja destinado à consecução das atividades produtivas, mas tão somente que seja desenvolvida alguma atividade, seja meio ou final, da empresa. Portanto, para o caso da Recorrente, cujas benfeitorias foram implementadas em sua fábrica de Camaçari, não há dúvidas que o crédito é legítimo;

- O crédito decorrente da aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado está condicionado a que esses bens sejam utilizados “para locação a terceiros, ou produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”;

- A Solução de Consulta COSIT nº 270/2017 esclarece não ser necessária a utilização desses equipamentos em atividades diretas da produção, desde que se caracterizem como bens necessários para viabilizar o processo produtivo em si, traçando um paralelo do crédito previsto no inciso IV com o crédito previsto no inciso II do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03;

- De qualquer modo, essa interpretação mais restritiva do inciso II está superada após o julgamento do REsp 1.121.170/PR, sendo o enquadramento como insumo condicionado a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, seja ele bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

- Após verificar os documentos, considerando que as despesas incorridas pela Recorrente se referem a aquisição de máquinas e equipamento como freezers, geladeiras e chopeiras, que são dados em comodato aos seus Clientes para viabilizar a etapa seguinte de comercialização, não resta dúvida que são necessários para a atividade da pessoa jurídica;

- Também há os vasilhames de vidro, que são adquiridos para engarrafar as bebidas, e até mesmo itens como garrafeiras, pallets e chapatex, que são utilizados para acondicionar os produtos fabricados – todos retornáveis;

- No tocante aos itens classificados como benfeitorias, todos eles se referem a serviços e produtos que são destinados à aplicação em seus estabelecimentos;

MATERIAIS DE EMBALAGEM E TRANSPORTE

- Se o CARF entender que as despesas com aquisição de pallets, garrafeiras e chapatex utilizados para embalagem e transporte não se enquadram na hipótese do artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/03, forçoso admitir que tais despesas configuram insumo da sua atividade;

- Para os produtos e mercadorias chegarem até seus clientes é necessário acomodá-los e protegê-los, o que otimiza o transporte e assegura a guarda e conservação dos produtos e mercadorias nos armazéns e caminhões;

- As garrafas de vidro necessitam ser acomodadas em caixas (garrafeiras) e posteriormente protegidas por pallets e chapatex, pois são mercadorias excessivamente frágeis (vidro);

- Esses bens são necessários e relevantes para a consecução das atividades operacionais e logísticas, seja dentro do centro fabril ou nos armazéns;

MULTA CONFISCATÓRIA

- O valor das contribuições cobrados somam R\$ 107.174.354,48 e o valor da multa cobrada corresponde a R\$ 80.380.765,70, o que representa multa de ofício no valor de 75%;

- A multa aplicada não é proporcional, adequada e necessária, assumindo caráter confiscatório, em clara violação à Constituição Federal;

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

- É indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza tal imposição;

- O artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 dispõe que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias; - Se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal;

PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

- O pedido de conversão do julgamento em diligência/perícia se justifica para, caso não se entenda desde logo pelo cancelamento da autuação à luz da farta documentação já acostada, se possa confirmar e corroborar uma vez mais a materialidade dos créditos equivocadamente glosados;

QUESITOS

“(a) Quesito amplo:

Queira a Diligência/Perícia esclarecer, de forma técnica e concreta e, a luz das balizas conceituais aplicáveis à apuração dos créditos de PIS e COFINS, se as despesas classificadas pela Recorrente como insumo (ou como créditos nas demais hipóteses legais), então glosadas pela d. Fiscalização, possuem respaldo na apuração e documentação da Empresa;

(b) Quesitos específicos (a partir dos temas endereçados nos respectivos capítulos próprios da impugnação):

i. Despesas com Locação: na eventualidade de os veículos não serem classificados como máquinas (na classe gênero), o que permitiria o creditamento de PIS/COFINS com base no inciso IV do art. 3º das Leis 10637/02 e 10833/03, queira a Diligência/Perícia verificar o emprego dos ditos veículos na atividade da Recorrente;

ii. Despesas com aquisição de uniformes: queira a Diligência/Perícia verificar e atestar o contexto do fornecimento dos Uniformes aos seus empregados, principalmente se considerado os rígidos protocolos impostos ao setor de alimentos e bebidas, a configurar a relevância e essencialidade de ditas despesas à atividade empresarial da Recorrente (art. 3º, inc. II, das Leis 10637/02 e 10833/03);

iii. Despesas com Serviços de Vigilância: queira a Diligência/Perícia verificar a essencialidade dos serviços de vigilância e segurança para o exercício da atividade

empresarial da Recorrente, de forma ampla, para fins de classificação de tais gastos como insumo (art. 3º, inc. II, das Leis 10637/02 e 10833/03);

iv. Aquisição de ativos: queira a Diligência/Perícia esclarecer se houve uma incorreção na identificação das operações registradas no Bloco F130 e, após, verificar se há íntima relação da aquisição dos ativos adquiridos pela Recorrente em relação à sua atividade empresarial (direta e indiretamente), de modo a permitir o creditamento de PIS/COFINS com base no art. 3º, VI, das Leis 10637/02 e 10833/03;

v. Créditos apurados pela CRBS S/A: queira a Diligência/Perícia averiguar se a Recorrente utilizou o critério temporal adequado para registrar os créditos de despesas relacionadas à parcela cindida (centros de distribuição sediados no território Paulista) da CRBS S/A e sucessivamente incorporada pela Recorrente, em março de 2018.

vi. Créditos apurados sobre operações entre estabelecimentos da empresa: queira a Diligência/Perícia verificar se houve creditamento entre operações intragrupo ou se, com esteio no lastro documental constante nos autos, trata-se de NFs de entrada emitidas tão somente para neutralizar NFs de saída emitidas por equívoco – e que apenas não foram canceladas por escoamento do prazo para tanto;

vii. Débitos escriturados no Bloco M, em complemento ao Bloco C: na eventualidade de se entender pertinente, queira a Diligência/Perícia verificar e certificar que, de fato, a Recorrente não apurou créditos de PIS/COFINS sobre bases de cálculos majoradas, de modo que as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD-Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M das mesmas EFD-Contribuições;

Créditos apurados sobre acordos logísticos: queira a diligência confirmar se os créditos apurados a este título correspondem aos abatimentos concedidos com base nas notas fiscais de vendas de mercadorias;

ix. Créditos Extemporâneos: a fim de demonstrar a ausência de prejuízo ao Erário, bem como que foram cumpridos todos os requisitos previstos na legislação ordinária, queira seja verificada (i) a ausência de transcurso do prazo de 05 (cinco) anos do seu aproveitamento, (ii) a inexistência de fruição dúplice e (iii) a ausência de correção monetária do crédito lançado/registrado a destempo – todos requisitos que, uma vez cumpridos, corroboram o direito em si do ponto de vista legal, bem como a nulidade da autuação desde já, uma vez que a fiscalização se negou a tecer qualquer verificação (ou acusação) quanto a materialidade destes créditos, limitando-se ao conforto do argumento formal (que, uma vez afastado, já assegura o cancelamento da autuação por precariedade). Não obstante, caso se entenda necessário, ainda, seja atestado o elemento substancial de tais créditos, a fim de que seja confirmada a existência de vinculação de tais créditos extemporâneos com documentos fiscais de suporte, cujas despesas teriam materialidade para legitimar o aproveitamento de crédito de PIS/COFINS –

conforme já atestado pelos Laudos 1 e 2, o primeiro já encartado e o segundo aqui acostado, elaborados por auditoria independente;

x. Queira a Diligência/Perícia prestar os esclarecimentos adicionais que julgar necessários.”

O Recurso Voluntário foi instruído com o segundo laudo contábil elaborado pelo Deloitte, denominado “Inspeção e vinculação técnica dos lançamentos contábeis aos créditos extemporâneos de PIS e COFINS questionados no Auto de Infração nº 15746-720.616/2022-78, baseados em registros contábeis e gerenciais disponibilizados pela Companhia” (fls. 13810/13837) e seus anexos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Preliminar de nulidade parcial do acórdão

A Recorrente alega a nulidade do acórdão quanto aos créditos glosados no item 8.2 do TVF, porque os julgadores de primeira instância teriam considerado que estes tiveram origem em “despesas extemporâneas”, quando a questão da extemporaneidade tinha ficado restrita à glosa dos créditos narrados nos subitens 9.1.1/9.1.2/.9.1.3 do TVF – jamais sendo ventilado qualquer ponto de contato com as despesas objeto do item 8.2 do TVF, partindo, portanto, de premissa equivocada.

Não assiste razão à Recorrente.

Ainda que se considere tenha havido algum erro por parte da DRJ – o que sequer restou claro nos autos - tal equívoco não importou em vício material capaz de comprometer a validade da decisão, especialmente por não ter redundado em cerceamento de defesa.

Ademais, o mero erro na interpretação do fato ou do direito, que não acarrete cerceamento de defesa, é matéria de direito e não preliminar, conforme bem apontado no Acórdão nº 1402-006.322:

“NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. CORREÇÃO DOS ERROS DE FATO. MATÉRIA DE MÉRITO.

Identificados os fatos e o direito a eles aplicável, descabe falar em nulidade do ato de lançamento. O erro na interpretação do fato ou do direito é matéria de mérito e não preliminar.”

(Processo nº 16682.720556/2018-61, Acórdão nº 1402-006.322 - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 14/03/2023, Relator Antônio Paulo Machado Gomes)

Portanto, não há que se falar em nulidade parcial do acórdão recorrido.

Preliminar de nulidade do lançamento

A Recorrente alega a nulidade do lançamento, por ofensa ao artigo 142 do CTN, aduzindo que a Autoridade Fiscal não apresentou fundamentação jurídica para diversos itens cujos créditos foram glosados.

Não assiste razão à Recorrente.

O Termo de Verificação segregou as glosas em grupos com as respectivas explicações, deixando claro o motivo pelo qual o agente fiscal não reconheceu o direito aos créditos pretendidos.

Outrossim, a Autoridade Fiscal teve o cuidado de narrar as infrações praticadas e os fundamentos legais do lançamento, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

Ademais, a Recorrente apresentou impugnação, na qual rebateu as acusações fiscais com veementes argumentos, demonstrando ter plena compreensão das infrações que lhe foram imputadas.

Por fim, não se pode olvidar que a DRJ converteu o julgamento em diligência, a fim de analisar os documentos e apreciar os argumentos apresentados pelo contribuinte, tendo este sido devidamente intimado para contraditar o relatório fiscal de diligência – o que foi feito, inclusive, com o auxílio de laudo emitido por empresa de auditoria independente.

Ora, a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que não se declara a nulidade do Auto de Infração quando a autoridade fiscal apresenta clara descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e da penalidade, bem como adequada instrução probatória e o contribuinte é validamente intimado para responder a todos os atos praticados no processo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito de defesa e falta de fundamentação legal, o Auto de Infração que apresenta perfeita descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e penalidade, bem como adequada instrução probatória.”

(CARF, Processo nº11131.000697/2007-24, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3102-00.805 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de outubro de 2010)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte toma ciência de todo o conteúdo do auto lavrado, inclusive da diligência requerida, tendo assim todo o necessário a produzir sua defesa.”

(CARF, Processo nº 10120.721835/201236, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2803003.944 – 3ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento, Sessão de 04 de dezembro de 2014)

Como não houve cerceamento de defesa e todos os atos foram praticados por autoridade competente, não vislumbro qualquer circunstância que se amolde às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Pelo exposto, inexistente a pretendida nulidade.

Das provas apresentadas com o Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário foi instruído com um segundo laudo contábil elaborado pela Deloitte, denominado “Inspeção e vinculação técnica dos lançamentos contábeis aos créditos extemporâneos de PIS e COFINS questionados no Auto de Infração nº 15746-720.616/2022-78, baseados em registros contábeis e gerenciais disponibilizados pela Companhia” (fls. 13810/13837), para comprovar a natureza das despesas registradas extemporaneamente e sua vinculação com os respectivos documentos fiscais.

A despeito da literalidade do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, verifica-se uma tendência das Turmas Julgadoras em admitir o conhecimento de provas apresentadas em segundo grau de instância com base nos princípios do formalismo moderado, da instrumentalidade das formas e da verdade material, como se colhe das ementas abaixo reproduzidas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Fato gerador: 31/07/2002

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da

ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.”

(CARF, Processo nº 13851.900237/2006-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1201-005.229 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 18 de outubro de 2021)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.”

(CARF, Processo nº 10880.928419/2010-01, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1401-002.163 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PROVAS. VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCEÇÃO. POSSIBILIDADE EXCEPCIONAL.

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância.”

(CARF, Processo nº 10850.900352/2012-51, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1002-000.832 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária, Sessão de 8 de outubro de 2019)

Referido entendimento também encontra guarida na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.”

(CARF, Processo nº 14098.000308/2009-74, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-002.781 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 06 de abril de 2017)

Portanto, os documentos probatórios apresentados pela Recorrente em segundo grau de instância podem e devem ser conhecidos.

Necessidade de conversão do julgamento em diligência

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente requer a conversão do julgamento em diligência e/ou realização de perícia, para que se possa confirmar e corroborar a materialidade dos créditos glosados.

Aduz que as verificações elaboradas por deliberação da DRJ foram insuficientes para a adequada verificação dos créditos em referência.

Segundo o disposto nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, inclusive de ofício:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

No presente caso, revela-se prudente o retorno dos autos à unidade de origem para que a Autoridade Fiscal promova os necessários esclarecimentos, expurgando qualquer dúvida que possa haver sobre a validade das glosas mantidas pela DRJ.

Créditos Extemporâneos

Com relação aos créditos extemporâneos, em razão da ausência de retificação das obrigações acessórias, nem a Fiscalização nem a Delegacia de Julgamento apreciaram o mérito do direito creditório, verificando (1) a efetividade das operações que deram origem ao crédito extemporâneo; (2) sua conformidade com a legislação de regência; (3) a observância do prazo decadencial de 5 anos e (4) o não aproveitamento do crédito em outros períodos.

Após a impugnação, a Recorrente apresentou laudo contábil elaborado pela Deloitte (fls. 6206/6227), para comprovar que (1) não houve aproveitamento de créditos em duplicidade, (2) o aproveitamento foi feito dentro do prazo prescricional, e (3) os créditos foram apropriados pelos respectivos valores contábeis, sem correção monetária/juros.

Posteriormente, o Recurso Voluntário foi instruído com um segundo laudo contábil elaborado pelo Deloitte, denominado “Inspeção e vinculação técnica dos lançamentos contábeis aos créditos extemporâneos de PIS e COFINS questionados no Auto de Infração nº 15746-720.616/2022-78, baseados em registros contábeis e gerenciais disponibilizados pela Companhia” (fls. 13810/13837), para comprovar a natureza das despesas registradas extemporaneamente e sua vinculação com os respectivos documentos fiscais.

Dessa forma, reputo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que seja respondido ao quesito indicado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, e seja verificada (i) a ausência de transcurso do prazo de 05 (cinco) anos do aproveitamento dos referidos créditos; (ii) a inexistência de fruição dúplice; e (iii) a ausência de correção monetária do crédito lançado/registrado a destempo; e, ainda (iv) seja atestado o elemento substancial de tais créditos, a fim de que seja analisada a existência de vinculação dos créditos extemporâneos com documentos fiscais de suporte, que legitimem o aproveitamento, considerando os laudos trazidos ao processo pela Recorrente.

Serviços de Limpeza e Ajustes de acréscimos de créditos (8.2)

Segundo a Recorrente, as notas fiscais juntadas no Anexo 9.2.5 da impugnação deixam claro que os serviços de limpeza se referem à limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos.

O acórdão recorrido reverteu quase a totalidade da glosa, salvo as notas fiscais 30095 (08/2018) e 30656 (09/2018), que não teriam sido apresentadas.

Como a Recorrente localizou as notas 30095 e 30656, reputo necessário que a autoridade fiscal verifique se os serviços de limpeza se referem à limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos e se os demais requisitos legais exigidos para tal modalidade de creditamento foram observados.

Quanto ao item 8.2, a Recorrente afirma que o acórdão incorreu em erro ao concluir que se trata de crédito extemporâneo, aduzindo que este item também inclui serviços de limpeza e manutenção, bem como locação de máquinas.

Assim, reputo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal verifique se, de fato, os créditos do item 8.2 foram apropriados de forma contemporânea, bem como se os referidos créditos atendem aos requisitos para o seu creditamento.

Ajustes no Bloco M da EFD-Contribuições

A 17ª Turma da DRJ-07, através da Resolução nº 107-000.756, proferida em 18 de abril de 2023 (fls. 5719/ 5735), converteu o julgamento em diligência, requerendo, dentre outros, que a Autoridade Fiscal verificasse se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD – Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M.

Quanto à conclusão do Relatório de Diligência Fiscal, no sentido de que os ajustes, embora feitos com base em critério válido, foram insuficientes, a Recorrente elaborou um quadro resumo, onde consta, de um lado, o registro interno de apuração, e, do outro, o registro da EFD Contribuições. Os ajustes vinculados ao CFOP de devolução estariam destacados em verde.

A Recorrente alega que, pelas planilhas juntadas aos autos, é possível verificar que qualquer apuração sobre base majorada nas operações de devolução foram efetivamente neutralizadas e requer, ainda, a conversão do feito em diligência, a fim de que seja averiguada a ausência de apuração de créditos de PIS e COFINS sobre bases de cálculo majoradas.

Dessa forma, em relação aos ajustes no Bloco M da EFD-Contribuições, entendo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a unidade de origem verifique se a Recorrente apurou ou não crédito de PIS/COFINS sobre bases de cálculo majoradas, analisando se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD – Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M da EFD – Contribuições.

Uniformes utilizados pelos funcionários da Recorrente

Os créditos sobre despesas com uniformes foram glosados sob o argumento que a legislação só autoriza o creditamento de uniformes às empresas prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção, e desde que utilizados diretamente no processo produtivo.

A Recorrente argumentou que se tratam de vestimentas/uniformes, cada um com sua especificidade própria, de caráter relevante e/ou essencial para a atividade desenvolvida (produtiva ou comercial), autorizando o enquadramento de tais despesas como insumos, à luz do tema decidido pelo STJ (REsp nº 1.221.170/PR).

No Relatório da Diligência Fiscal, a d. Fiscalização aduziu que os itens glosados no relatório fiscal se referem a (i) itens de fornecimento obrigatório, como uniformes e EPIs utilizados no setor produtivo, (ii) itens utilizados nos setores comercial e de vendas, e (iii) componentes de máquinas e equipamentos do setor de produção.

A DRJ reverteu a glosa dos créditos sobre as despesas com aquisição de EPIs. No que se refere aos uniformes, o acórdão manteve a glosa sob o fundamento de se tratar de custos administrativos da empresa, destinados ao seu funcionamento diário, não se enquadrando no conceito de insumo.

A Recorrente insiste que, embora não sejam classificados como EPIs, os uniformes também são essenciais para a atividade, tanto na esfera fabril quanto nos processos de venda.

Cumprido destacar que a Recorrente atua no setor de alimentos/bebidas, que exige rígidos protocolos quanto à higiene e à limpeza, inclusive por força de exigências regulatórias, como a Resolução da Diretoria Colegiada-RDC nº 216/2004 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA:

“RESOLUÇÃO Nº 216, DE 15 DE SETEMBRO DE 2004

Dispõe sobre Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação.

4.6.3 Os manipuladores devem ter asseio pessoal, apresentando-se com uniformes compatíveis à atividade, conservados e limpos. Os uniformes devem ser trocados, no mínimo, diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento. As roupas e os objetos pessoais devem ser guardados em local específico e reservado para esse fim.”

É inegável que a conservação de ambientes limpos também alcança as vestimentas dos colaboradores que atuam na produção.

Com efeito, para garantir a assepsia dos produtos destinados à alimentação humana, além dos produtos de limpeza e higiene, é indispensável o asseio pessoal do funcionário que atua no parque fabril, que deve, para tanto, utilizar não apenas EPIs para prevenir a contaminação, como luvas, botas, máscaras, etc, mas também uniformes higienizados.

Oportuno citar jurisprudência do CARF, admitindo o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre os uniformes adquiridos por pessoas jurídicas que atuem na produção de alimentos e bebidas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2009, 2010

DESPESAS. UNIFORMES/EPIs. PRODUÇÃO DE ALIMENTOS. ESSENCIALIDADE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com indumentárias, uniformes e equipamentos de proteção individual - tais como luvas, botas, aventais, máscaras, toucas, etc., - utilizados na produção de alimentos, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, gerando créditos da não cumulatividade do PIS/COFINS.”

(CARF, Processo nº 10680.723742/2013-81, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-012.660 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 14 de dezembro de 2021)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 COFINS. CONCEITO DE INSUMO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CATERING E HANDLING. DESPESAS COM UNIFORMES, LAVANDERIAS E ANÁLISE LABORATORIAL DE COMIDAS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Materiais de higienização e limpeza, despesas com uniformes, lavanderia e análise laboratorial de comidas, por serem essenciais para o bom desempenho das atividades da recorrente, são bens utilizados como insumos na atividade de fornecimento de refeições coletivas porquanto são empregados e consumidos na atividade, logo, os dispêndios correspondentes, desde que devidamente comprovados, são geradores de crédito no regime não cumulativo.”

(CARF, Processo nº 10875.720450/2010-67, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3001-001.090 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária, Sessão de 21 de janeiro de 2020)

Já com relação aos uniformes utilizados pelos colaboradores que atuam na parte administrativa e comercial (vendas) da Recorrente, estes não atendem ao critério da essencialidade e relevância, não se tratando de insumos a autorizar o creditamento pretendido.

Portanto, em relação a este tópico, também reputo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que seja promovida a segregação dos valores referente aos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam efetivamente na produção realizada no parque fabril daqueles referentes aos uniformes utilizados pelos funcionários/colaboradores que atuam nos setores administrativo e comercial (vendas) da Recorrente, devendo esta ser intimada para apresentação da documentação comprobatória hábil e idônea, caso se entenda necessário.

Operações entre estabelecimentos da empresa

A Autoridade Fiscal glosou créditos sobre operações supostamente realizadas entre os estabelecimentos da Recorrente.

A Recorrente, por sua vez, alega que não se trata de aproveitamento de créditos, mas de emissão de notas de entrada para neutralizar débitos de operações que não ocorreram na prática, e cuja nota de saída não pode ser cancelada em virtude do decurso do prazo legal para tal providência.

Segundo a Recorrente, a nota fiscal de entrada é emitida no mesmo valor e com a mesma quantidade de produtos da respectiva nota fiscal de saída, conforme planilha por ela apresentada, que contém a correlação das notas de saída (débito) e de devolução (crédito) nos livros de entrada e saída.

Dessa forma, a Recorrente requer a conversão do julgamento em diligência, para que a Autoridade Fiscal verifique se houve creditamento entre operações intragrupo ou se, com esteio no lastro documental constante dos autos, trata-se de notas fiscais de entrada emitidas tão somente para neutralizar notas fiscais de saída emitidas por equívoco e que somente não foram canceladas por escoamento do prazo para tanto.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem:

- 1) Em relação aos créditos extemporâneos, verifique (i) a ausência de transcurso do prazo de 05 (cinco) anos do aproveitamento dos referidos créditos; (ii) a inexistência de fruição dúplice; (iii) a ausência de correção monetária do crédito lançado/registrado a destempo; e (iv) seja atestado o elemento substancial de tais créditos, a fim de que seja analisada a existência de vinculação dos créditos extemporâneos com documentos fiscais de suporte, que legitimem o aproveitamento, considerando os laudos trazidos ao processo pela Recorrente. Deverá a Autoridade Fiscal apresentar relatório conclusivo que atenda aos itens acima indicados, independentemente do entendimento quanto à possibilidade ou não de utilização do crédito extemporâneo;
- 2) Em relação às notas fiscais n.º 30095 e 30656, informe se os serviços de limpeza se referem à limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos e se os demais requisitos legais exigidos para tal modalidade de creditamento foram observados, com a apresentação de relatório conclusivo;
- 3) Em relação ao item 8.2, verifique se os créditos deste item foram apropriados de forma contemporânea, e, ainda, se atendem aos requisitos para o seu creditamento, com a apresentação de relatório conclusivo;
- 4) Em relação aos ajustes no Bloco M da EFD-Contribuições, verifique se a Recorrente apurou ou não crédito de PIS/COFINS sobre bases de cálculo majoradas, analisando se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD – Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M da EFD – Contribuições, com a apresentação de relatório conclusivo;
- 5) Quanto aos uniformes utilizados pelos funcionários da Recorrente, promova a segregação dos valores referente aos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam efetivamente na produção realizada no parque fabril daqueles referentes aos uniformes utilizados pelos funcionários/colaboradores que atuam nos setores administrativo e comercial (vendas) da Recorrente, com a elaboração de relatório conclusivo;

- 6) Em relação aos créditos sobre operações entre estabelecimentos da empresa, verifique se houve creditamento entre operações intragrupo ou se, de acordo com os documentos trazidos aos autos, trata-se de notas fiscais de entrada emitidas tão somente para neutralizar notas fiscais de saída emitidas por equívoco e que somente não foram canceladas por escoamento do prazo para tanto, com a apresentação de relatório conclusivo.

Caso entenda necessário, poderá a Autoridade intimar a Recorrente para apresentar outros documentos e informações complementares.

Cumpridas as providências indicadas, a Recorrente deverá ser cientificada dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias. Em sequência, com ou sem manifestação do contribuinte, retornem os autos a este Conselho, para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães