



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

Processo n° 19515.722068/2011-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.303 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria PIS/COFINS
Recorrente HYPERMARCAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente, com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

PIS. COFINS. AQUISIÇÃO E VENDA DE BENS. RECONHECIMENTO DA RECEITA. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. NOTA FISCAL. TRADIÇÃO.

Não há necessariamente vinculação entre a data da emissão da nota fiscal e do reconhecimento de receitas, seja na legislação das Contribuições sociais, seja nas regras contábeis. A adoção do critério para o reconhecimento da receita como aquele em que a mercadoria é entregue ao seu destinatário (efetivando-se a tradição), cumpre os requisitos para o reconhecimento da receita, conforme a Lei das S/A (artigo 177 e 187, §1º) e as regras contábeis aplicáveis às empresas de capital aberto (item 19 da Norma e Procedimentos Contábeis NPC IBRACON nº 14/2001).

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. VINCULAÇÃO A PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.

O artigo 3º, inciso VI das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 restringiu os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS relativos ao ativo imobilizado, vinculando o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado a seu uso na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITO. INSUMOS. PIS. COFINS. ÔNUS DA PROVA. DEFESA. FATOS IMPEDITIVOS, MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS.

Com relação às glosas de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária, sem a qual fica impedido o julgador de apreciar a o enquadramento dos insumos como "custos de produção" para fins de garantia ao crédito das Contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento no que tange: *i)* ao item 01, relativo à "falta de reconhecimento de receitas" (linha 1 e 2 das Fichas 07A, 09A, 17ª e 19ª do DACON) em razão de divergências entre o DACON e o Livro de Registro de Saídas; *ii)* ao lançamento de ofício descrito no TVF como apropriação indevida de créditos lançados sob as rubricas créditos de aquisições para a revenda ou utilizados como insumos (linhas 1 e 2 das Fichas 06A, 06B, 16A e 16B do DACON) em razão de divergências entre o DACON e o Livro de Registro de Entradas. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Esteve presente ao julgamento o Dr. Roberto Quiroga Mosquera, OAB/SP 83.755.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento ("DRJ") de Belo Horizonte/MG, que declarou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte sobre a cobrança de Contribuição ao PIS e de COFINS não cumulativas, consubstanciada nos autos de infração em questão (fls 309 - 336), pelo qual cobra-se valores a título das contribuições, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem consolidar os mais importantes fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pelo contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono os trechos mais importantes do relatório do Acórdão da DRJ:

No Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 250/255), a fiscalização esclarece que o objeto da fiscalização, determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.90.00-2010-02724-5, foram os créditos decorrentes da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, relativamente ao ano-calendário 2007/Exercício 2008.

De acordo com o TVF, verificou-se que a contribuinte utilizou créditos indevidos de PIS e Cofins, relativos a “Outras Operações com Direito a Crédito”, “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com base no Valor de Aquisição), além de créditos sobre os serviços de

industrialização realizado entre os estabelecimentos da mesma empresa, sendo tudo glosado pela fiscalização. Ainda segundo o TVF, foram glosados créditos relativos a bens adquiridos para revenda e serviços, utilizados como insumos, que divergiam dos valores constantes nos arquivos digitais apresentados, e, com relação às receitas, foi verificado que os valores informados como receitas tributáveis em alguns meses também divergiam dos valores constantes nos arquivos digitais, motivo pelo qual foram incluídas no auto as diferenças encontradas.

Em 13/12/2011, a contribuinte tomou ciência do TVF e dos autos de infração (ciência pessoal à fl. 255) e, em 11/01/2012, foi protocolizada a impugnação às fls. 347/388, contendo, em síntese, os elementos que se seguem, na forma como foram apresentados.

Prejuízo ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa – Da Falta de Clareza do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM)

Inicialmente, a impugnante alega prejuízo ao princípio do contraditório e da ampla defesa, por falta de clareza do auto de infração e imposição de multa.

Aduz que houve falta de clareza e precisão quanto aos fatos tidos como irregulares, bem como à forma pelos quais foram quantificados.

Cita o exemplo da glosa dos créditos classificados como “Outras Operações com Direito a Crédito”, que a fiscalização justifica com a frase “onde verificamos que os mesmos referem-se a despesas e custos incorridos e que não geram créditos de PIS e da Cofins”. A reclamante argumenta que os lançamentos relacionados a essa glosa somam 48 diferentes contas contábeis, todas vinculadas diretamente ao processo produtivo e ao reconhecimento de seu custo de absorção, como é o caso dos serviços de manutenção corretiva e preventiva, cujo crédito é inclusive reconhecido pela RFB, segundo Solução de Divergência nº 14/2007.

Afirma que, com exceção das glosas relativas às operações efetuadas entre estabelecimentos da autuada, todos os pontos de questionamentos levantados pela fiscalização foram baseados

em expressões vagas e imprecisas, sem descrever os eventos fáticos de forma clara e precisa, prejudicando, assim, a acusada em seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Segue explanando sobre esse direito, previsto no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, citando, ainda, doutrina e jurisprudência sobre o assunto, e requer a extinção dos lançamentos,

Inversão do Ônus da Prova

Em segundo plano, a contribuinte defende que a fiscalização incorreu na inversão do ônus da prova, já que fundamenta o lançamento na pretensa falta de apresentação das informações que lhe foram exigidas.

Cita como exemplo o caso da omissão de receita tributável, que a fiscalização teria motivado pela falta de explicação da autuada. Aduz que, não obstante as prerrogativas do agente fiscal, no exercício de sua função, este deve, no momento da lavratura do auto, constituir a prova dos elementos que deram origem ao lançamento, nos termos do art. 9º do Decreto-Lei nº 70.235/72.

Segue discorrendo sobre o tema, defendendo o entendimento de que, sendo o Fisco o autor no processo administrativo fiscal, a ele incumbe o ônus da prova, e, por fim, cita doutrina e jurisprudência nesse sentido e requer a extinção dos lançamentos.

Análise do Controle de Créditos de Ativo Imobilizado

Sobre os créditos de ativo imobilizado glosados pela fiscalização, a reclamante argumenta que, em função das inúmeras informações que foi intimada a prestar no prazo de 10 dias, durante o período do procedimento fiscal, deixou de apresentar unicamente o controle dos bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisições, o que evidencia a sua boa fé em atender as demandas da fiscalização.

Alega que apresentou as informações em 06/12/2011, ou seja, antes do encerramento da fiscalização, que só ocorreu em 13/12/2011, mas que, em detrimento da verdade material, a entrega dos documentos foi considerada intempestiva pelo fisco. Também contesta a glosa dos créditos relativos ao ativo imobilizado importado, uma vez que sequer tiveram seus documentos requeridos pela fiscalização, conforme se verifica pelo Termo de Intimação apresentado, o que contraria o art. 197 do CTN.

A título de exemplo, apresenta um quadro com os valores lançados no Dacon, no sentido de demonstrar que observa os limites impostos pela legislação, na apropriação dos créditos relacionados à depreciação.

Requer que, em obediência ao princípio da verdade material, se transforme em diligência a defesa em questão, a fim de que se analise os documentos que foram considerados intempestivos pela fiscalização, ora acostados aos autos.

Do Direito

A reclamante inicia falando das dificuldades impostas pela descrição superficial dos fatos na lavratura do auto de infração, o que a leva a apresentar sua defesa também com descrições generalistas de seus procedimentos, nos tópicos que se seguem.

Glosa dos Outros Créditos do Dacon

Sobre as glosas dos valores lançados como “Outros Créditos” no Dacon, a reclamante alega que se referem a custos de absorção de produção, nos moldes do descrito para fins da apuração do imposto de renda, pelo Parecer Normativo CST nº 06/79, os quais são considerados insumos pela legislação do IPI.

Aduz que a fiscalização adotou visão restritiva da Instrução Normativa nº 404/2004, enquanto a própria RFB já flexibilizou essas restrições, em diversos processos de Consulta e de Solução de Divergência, citando o exemplo, embora entenda que, ainda assim, o conceito de insumo adotado pela RFB não se alinhe às disposições das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que em momento algum determinam que os conceitos de IPI sejam aplicados à determinação dos créditos de PIS e Cofins.

Segue defendendo a impossibilidade de se aplicar o mesmo conceito de insumo do IPI para as contribuições, citando, nesse sentido, Acórdão do CARF e julgado do TRF da 4ª Região. Sobre esses, destaca que adotam posicionamento até mais abrangente que o seu, que apenas considera créditos de despesas vinculadas à produção e/ou comercialização de mercadorias.

Conclui esse tópico requerendo o cancelamento do lançamento, no que diz respeito à glosa dos referidos créditos.

Falta de Reconhecimento de Receita

Sobre o lançamento sobre receitas não tributadas pela contribuinte, inicia abordando o conceito do termo “receita”, mediante o art. 110 do CTN e, ainda, o item 19 da Norma e Procedimentos Contábeis (NPC) IBRACON nº 14/2001.

Defende que o reconhecimento de receita deve se dar quando “a empresa tenha transferido ao comprador os riscos e benefícios significativos decorrentes da propriedade dos produtos”, entre outras condições, e não quando da emissão da nota fiscal, que pode ocorrer em momento distinto. Nesse sentido, entende que o livro Registro de Saídas não é indicado para a determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, e apresenta quadro demonstrativo da diferença temporal entre o momento que a mercadoria é entregue ao seu destinatário e o momento de sua saída física do estoque, cuja diferença foi o valor autuado.

Acrescenta que, conforme o quadro apresentado, houve meses em que a receita tributada foi maior que o valor constantes do livro Registro de Saídas, fato que foi ignorado pelo auditor fiscal, e que, na soma do ano, a diferença existente entre os

valores das notas e o do Dacon é mínima e decorre das mercadorias cujas notas foram emitidas em 2006, mas foram entregues em 2007.

Assim, requer a anulação do lançamento, no que diz respeito às receitas relacionadas a este tópico.

Glosa dos Créditos de Aquisição do Dacon

Sobre as glosas dos valores dos bens adquiridos para revenda e serviços utilizados como insumos, cujos valores do Dacon apresentaram divergência em relação aos arquivos digitais apresentados, a reclamante argumenta, inicialmente, que a fiscalização não considerou o aspecto operacional das atividades da empresa.

Cita como exemplo o processo de importação de insumo, em que a apuração do PIS e da Cofins se dá, muitas vezes, em momento posterior ao da emissão da nota fiscal. Isso porque, segundo defende, o aproveitamento de crédito das contribuições deve ser efetuado no mês do seu pagamento, conforme disposições dos artigos 15 e seguintes da Lei nº 10.865/2004, enquanto a nota fiscal é emitida na finalização do desembaraço aduaneiro. Assim, em função do processo burocrático da importação e, ainda, da distância física entre o local do desembaraço e o estabelecimento do importador, bem como da possibilidade de se manter o bem desembaraçado em estabelecimento alfandegado, é preciso considerar o aspecto temporal dos procedimentos, conforme apresenta em quadro demonstrativo, cujas diferenças apuradas correspondem aos valores autuados.

Assim como no tópico anterior, aduz que o auditor não considerou os períodos nos quais os créditos apropriados foram inferiores aos valores das notas fiscais e que, na consolidação do ano, a diferença existente entre os valores das notas e o do Dacon é mínima, de forma que, ainda que se admitisse o Livro Registro de Entradas como a fonte adequada para a determinação dos créditos de importação, a apuração efetuada pela fiscalização estaria incorreta, de forma que requer a anulação do lançamento, em relação às glosas de que trata este tópico.

Aquisições da Própria Hypermarchas

Em relação às glosas de créditos relacionados a serviços considerados de industrialização entre estabelecimentos da mesma empresa, a contribuinte reconhece o aproveitamento indevido dos créditos, informando que procedeu aos respectivos recolhimentos, valendo-se da redução da multa prevista para pagamento no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do auto de infração.

Diante das alegações apresentadas, o presente processo foi enviado em diligência à Unidade de origem, em 26/08/2013, por esta 1ª Turma da DRJ/BHE, para que fossem analisados os documentos apresentados, confrontando-os com os livros e

arquivos digitais da empresa, a fim de se apurar o valor mensal do crédito relativo aos bens do ativo imobilizado.

Em 19/12/2013, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência n.º 08.1.90.00-2013-05503-7, para coleta de informações requeridas pelo Órgão de Julgamento, e, em 13/02/2004, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência n.º 08.1.65.00-2014-00370-4, para dar continuidade aos trabalhos.

No procedimento de diligência efetuado pela fiscalização da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria - DELEX, a contribuinte foi intimada a apresentar documentos diversos e arquivos fiscais e contábeis. Após a análise da documentação e arquivos apresentados, a fiscalização emitiu a Informação Fiscal às fls. 1.441 a 1.444, com as conclusões da diligência efetuada.

A contribuinte foi cientificada em 18/11/2014, com prazo de trinta dias para apresentar as suas contra-razões, em caso de discordância.

Em 11/12/2014, a contribuinte apresentou as suas contra-razões (fls. 1.451 a 1.455), o que levou a fiscalização a emitir, em 23/12/2014, a Informação Fiscal Complementar, à fl. 1.448, devolvendo-se os autos a esta DRJ, em 08/01/2015, para prosseguimento do julgamento.

Em julgamento datado de 25 de março de 2015, a DRJ Belo Horizonte/MG negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 02-64.670), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

São passíveis de gerar créditos os encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado, desde que seja comprovada a sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e atendidas as demais determinações da legislação vigente.

EMPRESA INCORPORADA. CRÉDITO NÃO UTILIZADO. APROVEITAMENTO.

Para fins do desconto do crédito do PIS/Pasep e da Cofins, considera-se aquisição a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa

necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

AQUISIÇÃO E VENDA DE BENS. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. NOTA FISCAL

Para fins tributários, é por meio das notas fiscais - documentos de emissão obrigatória por todas as pessoas jurídicas, civis e mercantis, no ato da comercialização de bens, produtos, mercadorias e serviços -, que é possível à fiscalização fazendária proceder ao levantamento do tributo. Por via das notas fiscais é que são aferidas, em regra, as datas de aquisição ou venda de bens, datas estas que se mostram como as relevantes para a apuração das aquisições e vendas efetuadas em cada mês.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

São passíveis de gerar créditos os encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado, desde que seja comprovada a sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e atendidas as demais determinações da legislação vigente.

EMPRESA INCORPORADA. CRÉDITO NÃO UTILIZADO. APROVEITAMENTO.

Para fins do desconto do crédito do PIS/Pasep e da Cofins, considera-se aquisição a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

AQUISIÇÃO E VENDA DE BENS. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. NOTA FISCAL

Para fins tributários, é por meio das notas fiscais - documentos de emissão obrigatória por todas as pessoas jurídicas, civis e mercantis, no ato da comercialização de bens, produtos, mercadorias e serviços -, que é possível à fiscalização fazendária proceder ao levantamento do tributo. Por via das notas fiscais é que são aferidas, em regra, as datas de aquisição ou venda de bens, datas estas que se mostram como as relevantes para a apuração das aquisições e vendas efetuadas em cada mês.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo em vista que 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 dos fatos precisa e detalhada, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão, não se concretiza a hipótese de nulidade do Auto de Infração, e nem tampouco de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar, cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e, além de alegá-los, comprová-los de forma cabal e cristalina.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.
INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. REGRA. AUSÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, a não ser nos casos especialíssimos em que o Ministro da Fazenda atribua a Súmula do CARF efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, mesmo que proferidas por tribunais superiores, só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo, salvo nas situações previstas pelo art.26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ de Belo Horizonte/MG deu parcial provimento ao apelo do Contribuinte ao reconhecer diferença do valor glosado dos créditos da empresa DM Indústria Farmacêutica (incorporada pela Recorrente, tendo seu patrimônio sido vertido em favor de sua sucessora). Ademais, sobre as aquisições da própria Hypermarchas, o Contribuinte aquiesceu com a cobrança, efetuando o pagamento, o qual foi reconhecido pela decisão *a quo*.

No mais, irrisignado, o Contribuinte recorre a este Conselho (fls. 1514 - 1567), repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 16/07/2015, conforme informação de fls 1512, apresentando Recurso Voluntário em 13/08/2015. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Em seu recurso voluntário a Recorrente traz ao julgamento do CARF pontos preliminares, seguidos da questão central de mérito, como relatado acima. Dessarte, passo à análise desses argumentos, na mesma ordem e forma que apresentados pela Recorrente.

1. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FALTA DE PRECISA DESCRIÇÃO DO MOTIVO DA GLOSA DOS CRÉDITOS E INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do lançamento tributário, uma vez que teriam ocorrido, no presente caso, os seguintes vícios: *i*) ofensa ao direito de defesa, pois a fiscalização efetuou descrição insuficiente dos fatos no momento do lançamento tributário, sem demonstrar o porquê de não serem aproveitáveis os créditos relativos à insumo para fins da Contribuição ao PIS e da COFINS; e *ii*) inversão do ônus da prova promovidos pela fiscalização no que tange ao ponto da omissão de receitas tributáveis, pois fundamenta o lançamento apenas na falta de informações exigidas no íterim do procedimento, fato que afrontaria o artigo 9º do Decreto 70.235/74 e o artigo 142 do CTN.

Com relação ao item *i*, analisando o TVF, verifico que a fiscalização se baseou nos documentos fiscais e informações apresentados pelo próprio contribuinte, deixando claro seu entendimento do porquê considerou indevidos os créditos tributários escriturados e declarados pela Recorrente. Nesse sentido, destaco o seguinte trecho, de fls 251 do TVF:

Intimamos o contribuinte em 02/06/2011, com ciência pessoal na mesma data, a demonstrar a composição dos valores informados no DACON na linha 13 das Fichas 06 A e 16 A e que correspondem a rubrica " Outras Operações com Direito a Crédito "

Foi então apresentada planilha com a composição dos valores (anexada ao presente relatório e denominada " Composição de Valores - Outros Créditos") onde verificamos que os mesmos referem-se a despesas e custos incorridos e que não geram créditos de Pis e Cofins, visto que pela definição restritiva da legislação somente os insumos consumidos no processo produtivo possibilitam a apuração de créditos. Assim, mesmo que determinado gasto componha o custo do bem, se ele não se enquadrar na definição de insumo consumido no processo produtivo a apuração do crédito estará vedada.

Portanto efetuamos a glosa total dos valores informados nesses campos, conforme demonstrado no Anexo I que juntamos ao presente.

A citada planilha denominada “Composição de valores – outros créditos – DACON 2007, encontra-se em fls 259, anexa ao Termo de Verificação Fiscal. Pela descrição das contas ali postas, fica corroborado o entendimento da fiscalização:

HYPERMARCAS S.A.	
COMPOSIÇÃO DE VALORES - OUTROS CRÉDITOS - DACON 2007	
DESCRIÇÃO DA CONTA	Conta contábil
AGUA E ESGOTO	4420405
ASSIST MEDICO-FARMACEUTICA	4410301
	4420301
COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES INDUSTRIAIS	4420101
CONDUCAO URBANA	4430309
	4420309
DESEMBARAÇO ADUANEIRO	4428920
FRETES DE ARMAZENAGEM	4428924
LANCHES E REFEICOES EXTER	4420306
LOCACAO MAQ E EQUIPAMENTO	4428915
Materia Prima	4420101
MATERIAIS DE ESCRITORIO	4428905
MATERIAIS E UTENSILIOS P/ COZA COZINHA	4428941
MATERIAIS P/ANALISE LABOR	4428903
MATERIAL DE LIMPEZA	4420312
OUTROS GASTOS C/PESSOAL	4420389
PECAS E ACESSORIOS P/VEICULOS	4428902
POSTAIS E TELEGRAFICAS	4428909
PROCESSAMENTO DE DADOS	4428965
PROG ALIM TRAB (TA)	4410304
	4420304
PROG ALIM TRAB (TR)	4410305
	4420305
RECURSOS HUMANOS/ADM. PES	4410313
RECURSOS HUMANOS/ADM. PESSOAL	4420313
SEGURO DE VIDA EM GRUPO	4410312
	4420312
SERV CONSERVACAO E LIMPEZ	4420407
SERVICO MANUTENCAO EM VEICULOS	4428922
SERVICOS DE ANALISE LABOR	4428917
SERVICOS DE ASSESSORIA E CONSULTORIA	4428916
SERVICOS DE MANUTENCAO	4428906
SERVICOS DE REPARACAO MAQUINAS	4428918
SERVICOS DIVERSOS PRESTADOS	4428919
TELEFONE	4428911
TRATAMENTO DE AGUA	4420413
VALE TRANSPORTE	4410308
	4420308
VESTUARIOS / UNIFORMES	4420307
VIAGENS E ESTADAS	4410310
	4420310
VIGILANCIA E SEGURANCA	4420411
SERVICOS PRESTADOS - PESSOA JURIDICA	326200002
SERVICOS DE MANUTENCAO CORRETIVA	326200003
SERVICOS DE MANUTENCAO PREVENTIVA	326200004
SERVICOS DE PRESTADOS CONSULTORIA	326200005
SERV. PRESTADOS - INFORMATICA	326200006
SERV. PRESTADOS - COLETA DE RESIDUO	326200007
Total geral	

A questão fulcral é o conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, o qual é restrito na visão da fiscalização, uma vez que adota como critério para a interpretação do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 o conceito de IPI estampado nas Instruções Normativas n. 247/2002 e n. 404/2004. É discutível tal conceituação, como restará demonstrado na parte dedicada ao mérito deste voto. Contudo, sendo esse o critério adotado pela Fiscalização, como é claro pela leitura do TVF e pela planilha de fls. 259, não há que se falar em falta de descrição dos motivos do lançamento hábil a decretação de nulidade do ato administrativo.

Com relação à alegada inversão do ônus da prova promovidos pela fiscalização no que tange ao ponto da omissão de receitas tributáveis, há notícia da fiscalização no sentido de que o contribuinte foi intimado para esclarecer as inconsistências detectadas pela fiscalização, porém não o fez (fls 253):

- Finalmente, com relação as receitas, também foi verificado que os valores informados no Dacon nas linhas 1 e 2 das Fichas 07 A e 09 A (Pis) e 17 A e 19 A (Cofins) e que correspondem ao valor dos receitas tributáveis (base de cálculo) dos meses de 04/07, 05/07, 06/07, 10/07, 11/07 e 12/07 divergem dos valores constantes nos Arquivos Digitais apresentados.

Através do Termo de Intimação datado de 21/11/2011, com ciência pessoal do contribuinte, anexamos a planilha denominada de “ Modelo Analítico Dinâmico da Apuração das Contribuições no DACON - Apuração de Cofins “ demonstrando todas as diferenças encontradas, o intimamos a esclarecer as divergências existentes.

O contribuinte não apresentou nenhuma justificativa para o ocorrido, motivo pelo qual incluímos no auto correspondente as diferenças apontadas nesse demonstrativo.

Anexamos ao presente, planilha denominada de “Modelo Analítico Dinâmico dos Itens de Notas Fiscais de Entrada - Livro de Saídas (Data de Saída)” com os dados extraídos dos arquivos magnéticos, por estabelecimento, apresentados pelo contribuinte e que serviram de base para essa comparação.

Tendo isto em vista, entendo que ficou a cargo da Recorrente demonstrar fato impeditivo, extintivo ou modificativo de seu direito, ao teor do artigo 273 do Código de Processo Civil. Nesse sentido, a questão passa ao mérito do caso, uma vez que o processo administrativo deve ser utilizado para o contribuinte fazer prova de suas alegações, exatamente como vem ocorrendo *in casu*.

Assim, entendo que os fundamentos da Fiscalização, apesar de sucintos, são claros e objetivos, bem como os fatos que ensejaram a autuação estão corretamente descritos. Não existem, portanto, as alegadas ofensas artigo 9º do Decreto 70.235/72, tampouco o artigo 142 do CTN, razão pela qual tampouco caracterizou-se ofensa ao direito da ampla defesa e do contraditório do contribuinte, a ensejar a nulidade do lançamento tributário (artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72)

Assim, afasto as preliminares de nulidade apresentadas pela Recorrente.

2. MÉRITO

2.1. Falta de reconhecimento de receita

Conforme se depreende do auto de infração, a Fiscalização entendeu haver omissão de receitas por parte da Recorrente, por ter detectado divergências entre os valores declarados no DACON a título de receitas com os valores constantes nos Livros de Registro de Saída (arquivos digitais), referentes ao CFOP 5101, 5102, 5106, 5401, 5501, 6101, 6102, 6107, 6108, 6109, 6124, 6401, 6402, 6403, 6501 e 7101.

A discussão travada entre o Fisco e a Recorrente cinge-se ao critério a ser considerado como determinante para a ocorrência do fato gerador das contribuições, qual seja, auferir receita. Aquele entende que é a data da emissão da nota fiscal de saída que importa para fins tributários (momento da saída física da mercadoria do estoque), enquanto esta assevera ser o reconhecimento da receita (entrega da mercadoria comercializada ao destinatário, efetivando-

se a tradição), conforme as regras contábeis aplicáveis às empresas de capital aberto (item 19 da Norma e Procedimentos Contábeis (NPC) IBRACON nº 14/2001), *in verbis*:

*“19. A receita da venda de produtos ou mercadorias deve ser reconhecida, quando **todas as seguintes condições tiverem sido satisfeitas**:*
*a. a empresa **tenha transferido ao comprador os riscos e benefícios significativos decorrentes da propriedade dos produtos** (parágrafo 20);*
b. a empresa não mais detenha o envolvimento gerencial contínuo em grau usualmente associado com a propriedade, nem o controle efetivo sobre os produtos vendidos (parágrafo 21);
c. o valor da receita pode ser medido com segurança;
d. é provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação sejam percebidos pela empresa; e
e. os custos incorridos ou a incorrer referentes à transação possam ser medidos com segurança.” (Grifo Nosso)

Com razão a Recorrente.

Muito embora seja cediço que para as empresas que recolhem a Contribuição ao PIS e a COFINS pela sistemática da não-cumulatividade, como é o caso da Recorrente, as receitas devam ser consideradas de acordo com o regime de competência, entendo que necessária uma análise mais aprofundada da questão que se apresenta para a sua justa solução. Vejamos.

O conceito pressuposto de receita (artigo 195, inciso III da Constituição) - materialidade sobre as quais incidem a Contribuição ao PIS e a COFINS - exige, invariavelmente, o ingresso de recursos financeiros para que se confirme a incidência das contribuições sociais. A simples potencialidade/probabilidade da receita não é suficiente para que se entenda pela sua realização.

Foi esse conceito o adotado pelos artigos 1º *caput* tanto da Lei n. 10.637/2002, quanto da Lei n. 10.833/2003.

Pois bem. Tratando-se a Recorrente de empresa tributada com base no lucro real, a legislação tributária determina, na apuração do lucro líquido, a observância da legislação comercial e das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, independentemente da forma societária adotada pela pessoa jurídica.¹

Nesse sentido, o artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.), prescreve que a escrituração será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da própria Lei, além dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. É o que dispõe o §1º do art. 187 da Lei das S.A., ao colocar que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda.²

¹ Arts. 247, § 1º, 248, 251 e 274, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (arts. 7º e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977)

² Art. 187. (...)

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

Daí aparece o ponto da determinação do momento em que a receita é considerada auferida.

Nos termos dos já citados direcionamentos contábeis vigentes à época do período fiscalizado (item 19 da Norma e Procedimentos Contábeis (NPC) IBRACON nº 14/2001) a receita deve ser reconhecida quando "tenha sido transferido ao comprador os riscos e benefícios significativos decorrentes da propriedade dos produtos".

Destaco abaixo o objetivo do citado Procedimento Contábil:

IBRACON NPC nº 14 - RECEITAS E DESPESAS - RESULTADOS

Objetivo

1. As transações e eventos decorrentes das atividades normais de uma empresa são, de acordo com determinados parâmetros e circunstâncias, classificados como receitas ou despesas. Este Pronunciamento fornece critérios para identificar essas condições e determina as regras de classificação e contabilização dessas receitas e despesas.

Sobre o tema específico do reconhecimento de receitas para fins da Contribuição ao PIS e da COFINS, destaco a lição de José Antonio Minatel em seu trabalho intitulado "PIS/COFINS: conceito de receita e faturamento e regimes contábeis de caixa e competência":³

Como se tem em mira quantificar desempenho da entidade pela avaliação do seu resultado, estabelece a lei comercial [artigo 187, §1º da Lei das S.A.] um corte metodológico para o necessário confronto entre as receitas e custos/despesas. A entrega (tradição) ou colocação à disposição do adquirente, representando saída de utilidades patrimoniais que deve ter como contrapartida o direito ao correspondente preço, é o momento em que a receita considera-se realizada, e como tal, registrada na escrituração para efeito de permitir a apuração do resultado, mediante subtração dos custos/despesas incorridos até aquele momento da tradição (entrega). Este também é o pensamento do estudioso Marcos Shigueo Tanaka (2010, p. 300-301):

‘Não é por outra razão que, pelo regime de competência, a receita de venda a prazo de uma determinada mercadoria é conhecida no momento em que a mercadoria é transferida (a bem ver, a transferência é da propriedade da mercadoria) ao comprador, porquanto é nesse momento que o direito adquirido sobre o crédito (preço) se estabelece sobre os valores desse crédito (preço).

(...)

-
- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda ; e
 - b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos , correspondentes a essas receitas e rendimentos.

³ In Tributação do Setor Industrial – Série GV Law – Direito Tributário. SANTI, Eurico Marcos Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal (coords). São Paulo: Saraiva, 2013, que p .220 e 221.

Continuamos firmes na nossa premissa fincada no início deste ensaio, no sentido de que a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS dever ser constituída necessariamente de ingresso financeiro proveniente de "receita ou faturamento". Portanto, sua apuração não pode ficar atrelada exclusivamente ao conteúdo extraído dos registros da escrituração mercantil.

De fato, é com a transmissão da mercadoria (saída do estabelecimento), vale dizer, a *traditio*, que se opera o auferimento da receita. Não é por outra razão que as notas fiscais possuem além do campo "data de emissão", também campo específico para ser colocada a "data de saída", sendo esta última a que importa para fins de competência para a tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Percebe-se que não há necessária vinculação entre a data da emissão da nota fiscal (com base no livro de registro de saídas, cujo conteúdo se presta preponderantemente a registrar a movimentação física das mercadorias) e do reconhecimento de receitas, seja na legislação das contribuições em apreço, seja nas regras contábeis, mesmo quando estamos falando de regime de competência. De sorte que a adoção do critério para o reconhecimento da receita como aquele em que é entregue ao seu destinatário (tradição) cumpre os requisitos legais e contábeis para tanto.

Não é de outra forma que vem se manifestação a própria Receita Federal, como se depreende da Solução COSIT n. 114/2014, da qual destaco o seguinte trecho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.

No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação

Tendo isso em vista, vê-se que a problemática do caso diz respeito, de fato, tão somente ao tempo da aferição das receitas, e não dos valores em si. Não por outra razão que a diferença apurada pela fiscalização corresponde a menos de um milésimo por cento do total das receitas auferidas no ano pela Recorrente e que no período a base de cálculo é superior ou inferior, a depender do critério adotado, como se constata do seguinte quadro apresentado pela Recorrente:

Diferença de Receitas – Saídas

Mês	Arquivos Digitais Trib	Saídas Dacon Trib	Diferença	Observação
Janeiro	32.047.048,50	32.263.530,69	- 216.482,19	
Fevereiro	32.951.257,20	33.766.840,18	- 815.582,98	
Março	47.740.858,13	48.847.754,94	- 1.106.896,81	
Abril	30.700.618,68	29.988.387,51	712.231,17	valor atuado
Maiο	53.015.138,58	50.695.219,98	2.319.918,60	valor atuado
Junho	59.949.168,00	59.752.923,51	196.244,49	valor atuado
Julho	40.033.355,22	41.058.278,59	- 1.024.923,37	
Agosto	47.287.568,89	47.664.463,33	- 376.894,44	
Setembro	38.068.127,21	39.011.793,01	- 943.665,80	
Outubro	108.300.430,03	108.121.864,64	178.565,39	valor atuado
Novembro	93.605.447,04	93.176.255,59	429.191,45	valor atuado
Dezembro	130.043.872,47	129.425.922,66	617.949,81	valor atuado
Total	713.742.889,95	713.773.234,63	- 30.344,68	

Nesse sentido, saliento que em nenhum momento da Fiscalização alegou qualquer motivo para entender imprestável a contabilidade da Recorrente. Simplesmente adotou como critério temporal a data da emissão das notas fiscais, diferentemente do que fez a Recorrente, que adotou a data de saída das mercadorias.

Caso pretendesse desqualificar a contabilidade da Recorrente, por perceber que as receitas estavam sendo contabilizadas indevidamente (inexistência de transferência ao comprador dos riscos e benefícios significativos decorrente da propriedade dos produtos e demais requisitos do item 19 da Norma de Procedimentos Contábeis IBRACON n. 14/01), deveria ter demonstrado pormenorizadamente o porquê do entendimento nesse sentido, pois efetivamente o momento da “transferência de riscos e benefícios da propriedade” pode sofrer alterações, diante das condições negociais e das atividades da empresa. É o que dispõe o item 20 IBRACON NPC nº 14 - RECEITAS E DESPESAS – RESULTADOS.⁴

Por essas razões, deve ser cancelado o lançamento no que tange ao item 01, relativo à “falta de reconhecimento de receitas” (linha 1 e 2 das Fichas 07A, 09A, 17ª e 19ª do DACON) em razão de divergências entre o DACON e o Livro de Registro de Saídas”.

2.2. Análise do Controle de Créditos de Ativo Imobilizado

No que tange à controvérsia sobre o legítimo aproveitamento créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços (inciso VI do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003), documentos e informações (faltantes quando do procedimento de fiscalização, por falta de apresentação da própria Recorrente, devidamente intimada) foram apresentados pela Recorrente em sede de impugnação, o que acarretou na diligência para que a fiscalização procedesse à análise dos documentos apresentados, confrontando-os com os livros e registros contábeis da empresa, a fim de se apurar o efetivo crédito a que faz jus.

⁴ 20. Para determinar se a empresa transferiu os riscos significativos e os benefícios derivados da propriedade ao comprador, é necessário examinar as circunstâncias da transação. Na maioria dos casos, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade coincide com a transferência do título legal ou da passagem da posse para o comprador. Este é o caso da maioria das vendas a varejo. Em outros casos, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade do ativo ocorre numa data diferente da transferência do título legal ou da transmissão de posse.

Em fls 1443 encontram-se resumidos os resultados do trabalho da repartição fiscal, nos seguintes dizeres:

- 1) - Foram confrontadas as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte com as informações constantes da planilha (DOC. 6) do processo;
- 2) - Tendo em vista que as pessoas jurídicas sujeitas a incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, no demonstrativo dos créditos apurados mês a mês sobre a aquisição desses bens, foi observado estritamente essa regra, ou seja, só foram concedidos os créditos para as aquisições de imobilizado utilizados na produção de bens.
- 3) - Foram concedidos os créditos descritos no item 2, apenas e tão somente para os itens que tiveram a comprovação de sua aquisição, com a apresentação do documento de origem.
- 4) - Dentre as restrições aos créditos, a Instrução Normativa SRF nº 457/2004, veda o desconto de créditos sobre bens usados. Portanto também em nossa análise, essa restrição foi observada.
- 5) - O valor do frete pago na aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos para produção de bens, foram considerados, desde que com seu documento de origem comprovado e vinculado a nota fiscal de aquisição do imobilizado.
- 6) - Foram observadas, nos casos em que o contribuinte optou pelo cálculo da depreciação acelerada incentivada no prazo de 2 (dois) anos, se os itens obedeciam ao disposto nos Decretos nº 4.955 de 15.01.2004 e nº 5.173 de 06.08.2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados no processo industrial.
- 7) - Foram confrontados, por amostragem, as notas fiscais apresentadas e relacionadas no Doc. 6 do presente processo, com os arquivos digitais apresentados pela empresa.
- 8) - Anexamos à presente Informação Fiscal, portanto, todas as notas fiscais consideradas nessa análise.

Assim, a partir da planilha apresentada pelo contribuinte e anexada ao presente processo denominada de Doc. 6, foi feita recomposição dos valores, com a observação de todas as normas aceitáveis e restritivas, para determinar os valores dos créditos de bens do ativo imobilizado, apurados mês a mês, demonstrados através das planilhas elaboradas por esta fiscalização, com a anexação dos documentos aceitos e considerados.

Foi reconhecido, então, que a Recorrente detém o crédito relativo às despesas de depreciação do Ativo Imobilizado, no valor total de R\$ 2.540.902,83 (planilha à fl. 1.444), sendo que, para se chegar a esse valor, a fiscalização considerou inclusive os créditos das empresas incorporadas pela contribuinte.

A Recorrente, contudo, aponta três problemas sobre o resultado desta diligência, quais sejam: *i*) erro material cometido na planilha elaborada pelo agente fiscal, que deixou de mencionar a linha 7 das fichas 6B e 16B; *ii*) é restritiva a visão de que as máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços; *iii*) desconhecimento de quais ativos foram objeto de glosa e prazo decadencial de cinco anos (artigo 173 do CTN) para a apresentação de documentos.

Com relação ao item *(i)*, trata-se de alegação que constou igualmente das contrarrazões à diligência, que acabou culminando na apresentação de “Informação Fiscal Complementar” (fls 1448) justamente para esclarecer o ponto. A meu ver, tais informações,

conjuntamente com as planilhas apresentadas nos autos, não deixam margem de dúvida sobre a falta de menção à linha 7 das fichas 6B e 16B da DACON constituir, de fato, simples erro de digitação, senão vejamos:

A fim de complementar, atender e esclarecer as alegações do contribuinte em seus argumentos apresentados a esta Delegacia em 11/12/2014, informamos que:

*1 – Os valores considerados para a elaboração do quadro “CREDITOS CONSIDERADOS – Créditos Informados no DACON ” nesta diligencia fiscal, foram extraídos dos levantamentos realizados na fiscalização, anexados ao presente processo e denominado “ MODELO ANALITICO DINÂMICO DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS NO DACON – Créditos de Cofins “ consolidados no Anexo I – “Demonstrativo dos créditos a serem glosados na Apuração PIS/COFINS – 2007, Item B no montante total de R\$ 13.029.487,98 e que correspondem a **somatória das Linhas 10 das Fichas 06 A e 16 A e das Linhas 07 das Fichas 06 B e 16 B**, entregues ao contribuinte quando da informação fiscal.*

*2 – O contribuinte argumenta que foram aceitos os valores das Linhas 07 das Fichas 06 B e 16 B. **Porém a planilha é muito clara em demonstrar e informar que os créditos considerados perfazem um montante de R\$ 2.540.902,83.***

3 – Ao informar ao contribuinte a origem dos valores considerados através da Informação Fiscal, por um erro de digitação, não constou a informação relativa as Fichas 06 B e 16 B, mas que não prejudicou a análise das informações nem o cerceamento de defesa, visto que na planilha “MODELO ANALITICO DINÂMICO DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS NO DACON – Créditos de Cofins “, consta a informação e os valores considerados na Diligência Fiscal.

Além disso, o próprio contribuinte verificou e mencionou que existem valores nas linhas 07 das Fichas 06 B e 16 B e não apresentou a documentação suporte e as contra-razões para validação dos créditos pleiteados.

Já no que tange ao item **(ii)** destaco que o ativo imobilizado (artigo 179, inciso IV da Lei n. 6.404/76)⁵ compreende os bens de natureza duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.⁶ Em outras palavras, os bens e direitos necessários ao exercício contínuo das atividades da pessoa jurídica (vide artigo 301 do RIR/99 e CPC n. 27), aí incluídos aqueles que tem finalidade unicamente administrativa, ou seja, que não são empregados diretamente na produção ou na comercialização de mercadorias e de serviços, ou ainda, na locação, integram o ativo permanente.

⁵ Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo: (...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

⁶ In: FIPECAFI. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. São Paulo. Atlas, p. 198.

Pois bem. A legislação de regência da Contribuição ao PIS e da COFINS permite a apuração de créditos em relação a “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços” (artigo 3º, inciso VI da Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003).

Pela leitura do texto legal, percebe-se que o legislador restringiu o direito a tomada de crédito, no que se refere aos bens do ativo imobilizado.

Com efeito. Os dispositivos legais são claros ao estabelecer que as situações que permitem a apuração de créditos em relação ao ativo imobilizado estão adstritas aos bens adquiridos ou fabricados para: *a)* locação a terceiros; *b)* utilização da produção de bens destinados à venda; ou *c)* utilização na prestação de serviços. Ou seja, não é todo e qualquer bem destinado ao ativo imobilizado que dará direito ao crédito das Contribuições, mas tão somente aqueles destinados a uma das três citadas finalidades estabelecidas pela lei.

A jurisprudência deste Conselho é tranquila a respeito do tema, conforme é possível depreender das ementas abaixo colacionadas:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2008 a 28/02/2008

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vincula o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado - além de seu emprego para locação a terceiros - a seu uso na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Portanto, o legislador restringiu o creditamento da contribuição à aquisição de bens diretamente empregados na industrialização das mercadorias (ou na prestação de serviços), não sendo razoável admitir que seja passível do cômputo de créditos a aquisição irrestrita de bens necessários ao exercício das atividades da empresa como um todo. (...) (Processo 13603.724612/2011-13, Acórdão 3301-002.806)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

(...)

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é admissível o direito à apropriação de créditos da Cofins não cumulativa sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado se não foi comprovado pelo contribuinte que os bens depreciados foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, ou utilizados nas atividades da empresa, no caso de edificações e

benfeitorias, e que foram adquiridos a partir de 1/4/2004. (Processo n. 11080.931975/2011-16. Acórdão 3102-002.166).

Portanto, não vejo razão para a indignação da Recorrente nesse ponto.

Já sobre o item **(iii)**, não concordo com as alegações do contribuinte de falta de identificação dos créditos aceitos e não aceitos. Os motivos estão claros em fls. 1443, que conjuntamente com as planilhas apresentadas (fls 684 e seguintes), nas quais consta a data da aquisição dos bens, o número da nota fiscal, a descrição do bem, o valor de aquisição, base, critério para a tomada do crédito, as linhas correspondentes no DACON.

A Recorrente reclama que todos os bens são utilizados no seu processo produtivo, mas não traz uma única prova nesse sentido aos autos. Efetivamente, não há nenhuma evidencia sobre como a empresa funciona, suas atividades ou para que são utilizados os bens em questão.

A justificativa da glosa de bens é justamente a literal disposição do inciso VI do artigo 3º das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002, que permitem a tomada de crédito de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. É o que consta na explanação fiscal de fls 1443. Registre-se que as notas fiscais dos bens foram acostadas às conclusões da diligência. Dessarte, não há que se falar em falta de identificação dos bens glosado e o motivo para tanto.

E no que tange à guarda dos documentos, a Recorrente olvida que devido às particularidades dos créditos previstos no artigo 3º, inciso VI das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, foi editada a Instrução Normativa SRF n. 457, de 18/10/2004,⁷ que expressamente dispõe em seu artigo 9º que “as pessoas jurídicas devem manter, durante o prazo de 10 (dez) anos, em boa guarda, à disposição da SRF, os registros contábeis ou planilhas que permitam a comprovação da utilização dos créditos de que trata esta Instrução Normativa.” Complementa em seu parágrafo único que “na hipótese de o contribuinte não adotar o mesmo critério de apuração de créditos das contribuições para todos os bens do seu ativo imobilizado, deverá manter registros contábeis ou planilhas em separado para cada critério.”

Por tais razões, tampouco neste item entendo que merece ser acolhida a defesa da Recorrente.

2.3. Glosa de outros créditos do DACON

A questão de mérito discutida neste ponto é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002).

De qualquer sorte, vale repisar e evolução jurisprudencial administrativa sobre a matéria, que culminou no conceito aqui adotado para a solução da lide.

⁷ Disciplina a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Quando primeiramente instado a se manifestar sobre o tema, este Conselho convalidou o restritivo entendimento esposado pela Receita Federal, materializado nas Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04. Ou seja, transportou-se o conceito de insumo do IPI para sistemática de PIS e COFINS não cumulativos. Assim, o CARF entendia que ao contribuinte somente seria legítimo descontar créditos referentes às aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, os quais deveriam ser incorporados ou desgastados pelo contato físico com o produto final, para serem considerados insumos ensejadores de crédito de PIS e COFINS (e.g. Acórdão n. 203-12.469).

Num segundo momento, já assumindo a impropriedade de se aplicar como critério para aferir o crédito PIS e COFINS não cumulativos aquele do IPI - uma vez que materialidades destas espécies de tributos são completamente distintas, sendo a do IPI, circunscrita ao âmbito da industrialização, enquanto a das Contribuições, é mais abrangente, por ser a receita como um todo) -, o CARF passou a utilizar as regras de dedutibilidade de despesa constante na legislação do imposto sobre a renda (“IR”) para a definição de insumos (e.g. Acórdão n. 3202-00.226). Nesse sentido, a jurisprudência do CARF acabou conferindo uma amplitude maior ao conceito de insumo para o direito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendido como qualquer despesa, desde que necessária à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

Finalmente, a jurisprudência deste Conselho chegou então a um terceiro momento, no qual se consolidou que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS “denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ”⁸. Essa é a atual, e, a meu ver, correta orientação do CARF a respeito do tema.

Com isso, constata-se que este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302002.674).

Exatamente neste sentido, este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de “custo de produção”, nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99 (Acórdão 3402-002.881),¹¹ para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

Pois bem. Adotando o citado conceito para a aferição da legitimidade ou não da tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessário analisar *in casu* a essencialidade dos insumos no processo formativo da receita.

Para essa análise, contudo, cumpre salientar que o presente processo é originário de auto de infração, e não de pedido de reconhecimento de crédito para compensação pelo contribuinte.

Tal fato é importantíssimo para o deslinde da controvérsia, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus da prova (artigo 373 da Lei n. 13.105/2015, o “Novo Código de Processo Civil”).

Com efeito, este Colegiado, no próprio Acórdão 3402-002.881 citado linhas atrás, adotou este parâmetro para a solução de caso onde também se julgava auto de infração

em que a Fiscalização glosou créditos tomados pelo contribuinte, por utilizar como fundamento as Instruções Normativas n. n. 247/2002 e 404/2004, vale dizer, o conceito de insumo de IPI. Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao *sub judice*:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

(...)

*É com isso que lidaremos no julgamento deste processo: afastado o significado de "insumo" adotado pelo fisco, o trabalho deste colegiado ao analisar as planilhas de glosa em espécie se resumirá em confrontar o item glosado **com os dados técnicos trazidos pela defesa para determinarmos se o item está apto ou não a gerar o crédito**. A autuação só será mantida em relação aos itens que comprovadamente não atendam aos requisitos legais para gerarem o crédito.*

Veja-se que, muito embora seja da Fiscalização o ônus da prova no momento da lavratura do auto de infração, cabe ao Contribuinte apresentar fatos impeditivos, extintivos ou modificativos de seu direito, a teor do artigo 373, inciso II do Novo Código de Processo Civil.

Pois bem. No presente caso, diferentemente do acima citado, não foi perpetrado pela Recorrente o mínimo esforço probatório no que tange ao direito ao crédito pela aquisição de insumos. Tanto em sua impugnação como em seu recurso voluntário a Recorrente resume suas alegações à tese acima exposta sobre o conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, sem trazer em nenhuma linha qualquer evidência sobre a forma de utilização dos bens e serviços que foram objeto de glosa, dentro de seu contexto negocial e atividades praticadas. Tampouco quaisquer contratos, relação de clientes, documentos que comprovem a efetividade de seus objetos sociais, etc, foram trazidos aos autos.

Em resumo, por falta de provas nos autos, essa Relatora desconhece totalmente as atividades da Recorrente, de modo que se torna impossível averiguar se é possível enquadrá-los ou não ao conceito de custo de produção, de modo a reverter as glosas efetuadas pela Fiscalização. Por conseguinte, não resta alternativa senão manter o auto de infração nesse aspecto.

2.4. Glosa de créditos de aquisição do DACON

Como bem salientou a DRJ, “assim como no item anterior deste voto, a questão aqui discutida diz respeito ao momento de apropriação, desta vez dos créditos relativos às aquisições da contribuinte de bens para revenda e utilizados como insumos. Defende a impugnante que a apropriação do crédito não se dá necessariamente no momento da emissão da nota fiscal, mas pode ocorrer em momento anterior, como, por exemplo, no desembaraço aduaneiro, no caso de importação. Isso explicaria as diferenças encontradas pela fiscalização, as quais deixariam de existir, caso a verificação englobasse todo o ano de 2007.”

Efetivamente, a discussão aqui travada é a mesma daquela abordada no item 2.1. do presente voto, de modo que mantenho as conclusões ali alcançadas, no sentido de que não há necessariamente vinculação entre a data da emissão da nota fiscal e do reconhecimento de receitas, seja na legislação das Contribuições em apreço, seja nas regras contábeis. Desse modo, a adoção do critério para o reconhecimento da receita como aquele em que a mercadoria é entregue ao seu destinatário, como efetuado pela Recorrente, cumpre os requisitos legais e contábeis.

Assim, deve ser cancelado o lançamento no que tange ao lançamento de ofício descrito no TVF como “apropriação indevida de créditos lançados sob as rubricas créditos de aquisições para a revenda ou utilizados como insumos (linhas 1 e 2 das Fichas 06A, 06B, 16A e 16B do DACON) em razão de divergências entre o DACON e o Livro de Registro de Entradas”.

2.5. Aquisições da Própria Hypermarcas

Não foi objeto de contestação tal parte da autuação fiscal, sendo que a Recorrente concordo com as razões da Fiscalização e informou o pagamento relativo a este preciso ponto do lançamento tributário.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso voluntário, para cancelar o lançamento no que tange: *i)* ao item 01, relativo à “falta de reconhecimento de receitas” (linha 1 e 2 das Fichas 07A, 09A, 17ª e 19ª do DACON) em razão de divergências entre o DACON e o Livro de Registro de Saídas”; *ii)* ao lançamento de ofício descrito no TVF como “apropriação indevida de créditos lançados sob as rubricas créditos de aquisições para a revenda ou utilizados como insumos (linhas 1 e 2 das Fichas 06A, 06B, 16A e 16B do DACON) em razão de divergências entre o DACON e o Livro de Registro de Entradas.

Por fim, para fins e liquidação do julgado, ressalto a necessidade de que a repartição fiscal de origem tenha em conta os valores confessados e pagos pela Recorrente, relativos às “aquisições da Própria Hypermarcas”, conforme item 2.5. do presente voto.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

