



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722657/2012-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.184 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de dezembro de 2022
Recorrente VOITH MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na Recurso Voluntário.

ÔNUS DA PROVA. RESPONSABILIDADE DO PROPOSITOR DA AÇÃO. CONTABILIDADE REGULAR E ACOMPANHADA DA DOCUMENTAÇÃO HÁBIL FAZ PROVA A FAVOR DO CONTRIBUINTE.
O ônus da prova cabe ao próprio autor da ação. No caso específico de lançamento de ofício do crédito tributário, a Autoridade Tributária precisa apresentar provas e demonstrar a irregularidade apontada contra o contribuinte a fim de desconsiderar os atos previamente praticados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. ERRO DE PREENCHIMENTO DO DACON
O reconhecimento de créditos de PIS/PASEP referentes às aquisições de insumo devem fundamentar-se na avaliação de essencialidade ou de relevância do item para o processo produtivo do contribuinte. O uso de indicações acessórias em relação à documentação fiscal como código CFOP em notas fiscais, ou registro em linha incorreta no DACON, não podem preterir a análise do conceito de insumo, quando a Autoridade Tributária figura como proponente da ação.

INCONSISTÊNCIAS ENTRE OS REGISTROS DO DACON E ARQUIVOS DE NOTAS FISCAIS. VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO.

A simples inconsistência entre os valores considerados no DACON, e os registros de Notas Fiscais, nos termos do Ato Declaratório COFIS nº 25/2010, em que pese se configurar um forte indício, não é suficiente para demonstrar o crédito tributário devido, a Autoridade Tributária precisa apresentar elementos de prova baseados nos registros contábeis e documentos fiscais para refazer os cálculos das contribuições devidas.

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. ERROS DE PREENCHIMENTO DO DACON.

O reconhecimento de créditos de COFINS referentes às aquisições de insumo devem fundamentar-se na avaliação de essencialidade ou de relevância do item para o processo produtivo do contribuinte. O uso de indicações acessórias em relação à documentação fiscal como código CFOP em notas fiscais, ou registro em linha incorreta no DACON, não podem preterir a análise do conceito de insumo, quando a Autoridade Tributária figura como proponente da ação.

INCONSISTÊNCIAS ENTRE OS REGISTROS DO DACON E ARQUIVOS DE NOTAS FISCAIS. VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO.

A simples inconsistência entre os valores considerados no DACON, e os registros de Notas Fiscais, nos termos do Ato Declaratório COFIS nº 25/2010, em que pese se configurar um forte indício, não é suficiente para demonstrar o crédito tributário devido, a Autoridade Tributária precisa apresentar elementos de prova baseados nos registros contábeis e documentos fiscais para refazer os cálculos das contribuições devidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos de PIS/COFINS descritas no auto de infração, exceto as referentes a: (i) devolução de compras, mês de fevereiro de 2008, no valor de R\$ 32.036,58; (ii) antecipação de devido, mês de junho de 2008, no valor de R\$ 11.842,00; (iii) diferenças em relação à energia elétrica, mês de julho de 2008, no valor de R\$ 1.274,35; (iv) diferenças em relação ao DACON, mês de agosto de 2008, no valor de R\$ 111,74; (v) valores registrados como insumos, mês de novembro de 2008, no valor de R\$ 2.280.744,63 e, (vi) valores de Energia Elétrica, mês de novembro de 2008, no valor de R\$ 637.290,48. Os conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares e Pedro Sousa Bispo davam provimento em menor extensão, por não reconhecer os créditos referentes a aquisição de insumos de itens não identificados, ou não especificados. O conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares acompanhou o relator pelas conclusões, por entender que os arquivos exigido no ADE COFIS nº 25/2010 podem ser utilizados como prova pela Fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocado(a)), Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-010.184 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.722657/2012-00

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 16-92.859, proferido pela 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que por unanimidade julgou improcedente a impugnação contra auto de infração da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo – DEFIS/SPO, o qual refere-se a lançamento de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), referente ao ano calendário de 2008.

Não foi impugnada neste processo matéria referente ao IRPJ.

A Autoridade Tributária lavrou auto de infração por insuficiência de pagamento em razão de glosas efetuadas sobre créditos referentes ao regime não cumulativo das contribuições PIS/COFINS, que resultaram nos montantes totais de R\$ 630.540,44 (seiscentos e trinta mil, quinhentos e quarenta reais e quarenta e quatro centavos) para o PIS, e R\$ 3.216.185,09 (três milhões, duzentos e dezesseis mil, cento e oitenta e cinco reais e nove centavos para COFINS, valores estes que incluem multa e juros de mora calculados até 31/01/2012.

A Autoridade Tributária motivou o lançamento em glosas de créditos utilizados pela Recorrente para a apuração do PIS/COFINS, no regime não cumulativo, com base nos seguintes grupos de irregularidades descritas no auto de infração:

- I. Utilização de créditos em duplicidade referentes a devolução de vendas;
- II. Utilização de créditos referentes a aquisição de insumos relativos a itens não identificados, ou não especificados;
- III. Utilização indevida de valores de frete para revenda;
- IV. Uso de créditos relativos a insumos referentes a cancelamentos de notas fiscais de compra;
- V. Utilização indevida de valores de despesas como insumos;
- VI. Inconsistências de valores entre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e os arquivos digitais apresentados pela Recorrente.

Inconformada com o lançamento, a Recorrente apresentou impugnação ao auto de infração, onde argumenta inicialmente que após responder a diversas intimações, foi surpreendida pelo auto de infração sem que pudesse dar novos esclarecimentos sobre as questões levantadas na autuação, e que os autos de infração seriam inconsistentes e superficiais.

Alega que a autuação limitou-se a cruzar os dados dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON), com os dados dos arquivos **4.10.5 – Arquivo complementar de registro de entrada de Mercadorias/Serviços, emitidas por terceiros**, do Ato Declaratório COFIS n.º 25, de 07 de junho de 2010.

Também argumenta o seguinte a respeito da similaridade entre as informações do DACON, para os seus registros contábeis:

“Com efeito, não se pode esperar que as DACONs sejam consistentes com a contabilidade de qualquer contribuinte no que se refere à identidade de controles de créditos de PIS/COFINS, e muito menos com a listagem de notas fiscais emitidas por terceiros, cuja entrada foi registrada em livro. Isto porque, o contribuinte é livre para fazer a sua escrituração contábil da forma que lhe convier e, além disso, ele está livre para escriturar os créditos de PIS/COFINS do modo que fizer melhor sentido nas suas demonstrações financeiras, desde que não interfira na apuração dos tributos.”

Cita o artigo 2º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007, onde se lê o seguinte:

“Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.”

Com base no dispositivo acima, afirma ser sua prerrogativa a escolha do procedimento contábil diverso do recomendado e mais adequado às características de operação e negociais da empresa, e desta forma *“não se pode esperar uma identidade entre os controles contábeis dos créditos de PIS/COFINS e os controles desses mesmos créditos constantes da DACON (onde há uma linha específica para cada crédito, conforme sua natureza e em consistência com as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003).”*

Sobre as glosas referentes às Devoluções de Vendas, que foram lançadas em razão da fiscalização ter considerado que os créditos decorrentes foram reconhecidos em duplicidade, a Recorrente reproduz trecho de sua resposta a uma das intimações da fiscalização, onde explica que trata as devoluções de venda como redução da obrigação a pagar, e que emite notas fiscais de entrada, conforme o procedimento contábil adequado para reconhecer o retorno de itens devolvidos pelos clientes.

Desta forma, a fiscalização não poderia se atentar apenas ao Arquivo 4.10.5, do ADE COFIS Nº 25/2010, mas também deveria considerar o Arquivo **4.10.4 - Arquivo complementar de registro de entrada de Mercadorias/Serviços, emitidas pela própria PJ**, na sua comparação com os registros do DACON, tendo em vista que o arquivo 4.10.5 contém apenas documentos emitidos por terceiros.

Alega que a lavratura do auto de infração atendeu unicamente a este critério, e que a fiscalização deveria ter recomposto mês a mês os créditos de PIS/COFINS e os valores devidos, onde constataria que não houve duplicidade.

Assim explica a Recorrente a prática contábil utilizada pela empresa para reconhecer as devoluções de vendas:

“Nesse particular, cumpre à IMPUGNANTE salientar que, na sua contabilidade, os valores relativos ao PIS/COFINS são controlados em algumas contas, a saber: (i) "PIS e COFINS a deduzir" (1263017 e 1263015), conta de ativo que controla alguns créditos de PIS/COFINS na sistemática da não-cumulatividade; (ii) PIS e COFINS sobre vendas a recolher" (contas 1480204 e 1480203), conta de passivo que demonstra a obrigação relativa ao PIS/COFINS devido; (iii) "PIS e COFINS sobre devoluções de vendas" (contas 1518820 e 1518830), contas de resultado; e (iv) "PIS e COFINS sobre vendas produção no mercado interno" (contas 1501830 e 1501820), contas de resultado.

Quando a IMPUGNANTE recebe mercadorias em devolução, essa não escritura créditos de PIS/COFINS a recuperar na conta de ativo "PIS e COFINS a deduzir", mas sim lança

tais créditos diretamente na conta de passivo "PIS e COFINS sobre vendas a recolher", lançamento esse a débito nessa conta. A contrapartida contábil de tal débito é um lançamento a crédito na conta "PIS e COFINS sobre devoluções de vendas" no resultado. Nas DACONs, os créditos de PIS/COFINS gerados na devolução de mercadorias, com base no inciso VIII do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, são devidamente indicados na linha 12 da ficha 06A."

Com base nisto defende que a forma como realiza os registros contábeis das devoluções de vendas não alteram o valor a pagar dos tributos em questão.

Com relação aos créditos glosados referentes a insumos, alega que apesar de ter informado que os valores referiam-se a insumos a fiscalização realizou o glosa sem requisitar novos esclarecimentos. Com relação às glosas decorrentes da ausência de documentação fiscal que desse suporte à constituição dos créditos, a Recorrente informa que nas intimações apenas fora instada a prover explicações e não documentos.

Apresenta então no DOC. 14, anexo à impugnação, folhas 1964 a 2192, cópias dos documentos fiscais que comprovariam que os valores glosados referem-se realmente a insumos.

Com relação às glosas dos créditos decorrentes de devoluções de compras, a Recorrente argumenta que trataram-se de devoluções cujos registros foram equivocadamente estornados, com consequência baixa de estoques e estorno dos créditos de PIS/COFINS, tendo em vista que a empresa, antes que a devolução se aperfeiçoasse, voltara atrás registrando novamente os itens que haviam sido estornados, e recompondo seus créditos. Apresenta para provar as suas explicações os documentos fiscais do DOC. 15, anexo à impugnação, de folhas 2514 a 2517.

Com relação aos valores referentes a fretes, glosados pela fiscalização por terem sido registrados tanto como insumos, tanto como fretes em operações de revenda, a Recorrente alega que juntou, às folhas 2193 a 2370, no DOC. 14-B, anexo à impugnação, que comprovariam que o valor glosado de R\$ 11.657,88 (onze mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e oitenta e oito centavos), referente ao período de apuração de fevereiro de 2008, não consta do valor de R\$ 239.127,61 (duzentos e trinta e nove mil, cento e vinte e sete reais e sessenta e um centavos).

Apresenta também a documentação que embasa estes fretes, no DOC. 16, anexo à impugnação, folhas 2518 a 2551.

A Recorrente alega que juntou as notas fiscais referentes a aquisição de insumos e energia elétrica referentes aos meses de maio e setembro de 2008, ao que parece, em resposta à Intimação 03, que está nas folhas 1594 a 1609, DOC.5, no entanto, este documento não traz documentos fiscais.

Alega que houve por parte da fiscalização descumprimento do Princípio da Verdade Material ao proceder as glosas dos créditos referentes a PIS/COFINS, no que diz respeito ao reconhecimento em duplicidade de créditos decorrentes de devoluções de vendas, apenas com base na descrição do contribuinte de seu procedimento de contabilização das contribuições, sem se preocupar em averiguar se, de fato, houve o aproveitamento concomitante do crédito como redução do valor a pagar e crédito propriamente dito na apuração do regime não cumulativo.

No que diz respeito a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, argui que não é possível tal cobrança em razão da inexistência de fundamentação legal para tanto.

A DRJ São Paulo/SP, em seu Acórdão, argumenta que a fiscalização não se baseou apenas em batimento de planilhas, como afirma a Impugnação, mas houve oportunidades para que o contribuinte se justificasse em face as diversas intimações ocorridas durante a fiscalização, assim como a utilização de arquivos magnéticos de notas fiscais.

Com relação à glosa dos créditos apontados pela fiscalização como considerados em duplicidade em decorrência da devolução de vendas, o Julgador de Primeira Instância utiliza-se de exemplo da própria Recorrente, em sua Impugnação para ratificar o procedimento da fiscalização, conforme podemos depreender do texto que reproduzo a seguir:

“20. Entretanto, tal afirmação cai por terra à vista do levantamento fiscal, não havendo que se falar, tampouco, em afronta ao princípio da verdade material.

21. De fato, no anexo 2 do Termo de Constatação observa-se que a fiscalização considerou todos os créditos informados em DACON (fl. 1421). A título exemplificativo, destaca-se o DACON trazido pelo próprio interessado referente ao mês de julho (fl. 1655). Ao comparar este DACON com a planilha elaborada pela fiscalização é possível concluir que todos os créditos informados pelo contribuinte foram acatados pela fiscalização, inclusive o relativo à receita do mercado interno, no valor de R\$ 264.570,47. Ocorre que neste montante está incluso o valor de R\$ 22.047,53 equivalente a devoluções de vendas. Portanto, caso a fiscalização não glosasse esta importância, o mesmo crédito relativo a devoluções de vendas estaria sendo utilizado em duas oportunidades.

22. Nota-se que a fiscalização, ao invés de glosar o valor de R\$22.047,53, desconsiderou somente R\$ 12.403,13, tendo em vista haver encontrado somente duas notas fiscais de entrada relativas a devolução de vendas (9878 e 9972) que afetaram o tributo a pagar.

23. Neste contexto, correto o procedimento fiscal. “

Com relação às alegações de que os itens glosados pela fiscalização, que foram registrados como insumos em auditoria, o contribuinte apenas reafirma a sua natureza de insumo, sem contudo fazer prova disto, apesar de apresentar as notas fiscais das aquisições dos itens que assim foram considerados, a DRJ consignou a seguinte posição no seu Acórdão:

“26. Abordando-se o período de março de 2008, como fez o impugnante, em consulta ao Anexo-01A do Termo de Intimação verifica-se que a fiscalização já apontava que havia operações no montante de R\$4.531.230,71 relativas a bens adquiridos para revenda (fls. 651/652). Tal montante é composto por operações de CFOP 1118 (Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem) e CFOP 2102 (Compra para comercialização). Relembre-se que tais dados constam dos arquivos de notas fiscais do contribuinte.

27. Disto resulta que a mera resposta do contribuinte de que tais itens seriam insumos de fato não é suficiente para que a fiscalização possa concluir que as aquisições autorizam a tomada de créditos como insumos.

28. Na impugnação, o sujeito passivo apresenta notas fiscais relativas a todas as notas fiscais de insumos relativas às diferenças questionadas por mês e defende que tais documentos comprovariam a possibilidade de creditamento conforme o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637, de 30 dezembro de 2002, e n.º 10.833,29 de dezembro de 2003.

29. Ocorre que a defesa limita-se a novamente alegar que as aquisições referem-se a insumos e mais uma vez não demonstra, por exemplo, como utilizaria os itens em seu processo produtivo e quais produtos teria fabricado com os bens adquiridos.

30. *Recorde-se que o enquadramento de itens no conceito de insumo é matéria controversa e que, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (sessão de 22/02/2018, acórdão publicado em 24/04/2018), sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (art. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o Superior Tribunal de Justiça - STJ deu novo alcance ao conceito, destacando que não está afastada a análise acerca da subsunção de cada item ao fixado pelo STJ.*

31. *Em outros termos, tampouco com os elementos trazidos na impugnação foi possível aferir se os itens adquiridos referem-se a insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade.*”

Vemos que a Decisão de Primeira Instância baseia-se no Anexo 1A, da Intimação 03, mais especificamente sobre a apuração das diferenças entre o DАСON e os arquivos de notas fiscais entregues pelo contribuinte, referentes ao mês de março de 2008, que consta no processo às folhas de 651 a 652. Também está fundamentada no fato de que o contribuinte ao ser intimado para demonstrar o uso dos itens adquiridos como insumos, não o fez, e ainda postula que a responsabilidade para demonstrar o direito ao crédito é da Recorrente.

A intimação explica que os Anexos evidenciam divergências entre os arquivos de notas fiscais e os registros no DАСON. Estas divergências constam de forma agregada no Anexo 1, e de forma detalhada no Anexo 1A.

O Anexo 1A é uma planilha cuja 4ª coluna possui o título “Rubrica no DАСON”, e nas colunas 5ª e 6ª, as descrições do código CFOP, conforme descrito na transcrição da decisão da DRJ sobre o tema, reproduzida acima.

Ocorre que as linhas do DАСON, relacionadas no Anexo 1A aos CFOP 1118 e 2102, e cuja totalização importa no valor de R\$ 4.531.230,71, são todas “Bens para Revenda” e, portanto, compatíveis com os códigos CFOP nas mesmas linhas da planilha.

Em relação às glosas referentes às devoluções de compras, a decisão da DRJ aponta que a Recorrente não apresenta “a contabilização da operação hábil a demonstrar que teria de fato reduzido a base de cálculos dos créditos, limitando-se a novamente indicar notas fiscais de entrada a fim de demonstrar o cancelamento da devolução de compras.”

Neste ponto, o Acórdão de Primeira Instância novamente argui que a responsabilidade por provar que a operação efetivamente ocorreu da forma argumentada pela Recorrente seria dela própria, e não da fiscalização.

Com relação à glosa de despesas de energia elétrica, a fiscalização apurou que duas notas fiscais referentes a energia elétrica encontravam-se somadas no DАСON como insumos, no valor de R\$ 537.904,84. A DRJ julgou correto o procedimento da autuação, mas não encontrei nos autos nenhuma referência clara a recomposição de ofício dos créditos referentes à energia elétrica.

Com relação às glosas de valores de fretes sobre vendas, nos valores de R\$ 11.567,88 e de R\$ 16.284,08, que foram também contabilizados como créditos referentes a insumos, nos meses de fevereiro e outubro de 2008, respectivamente, a DRJ apontou que as glosas foram feitas apenas no item insumos, e que os mesmos valores foram mantidos na rubrica “despesas com fretes e armazenagens em operações de vendas”.

A DRJ também não deu provimento a respeito da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão em 12/03/2020, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), e inconformada com a decisão apresentou Recurso Voluntário ao CARF em 13/04/2020.

No seu Recurso Voluntário a Recorrente repete as alegações já presentes na sua impugnação, a respeito da superficialidade da autuação.

Acrescenta que não há nos autos demonstração da fiscalização a respeito do reconhecimento em dobro dos créditos de PIS/COFINS, nas devoluções de vendas.

“Apesar desta alegação da fiscalização, na apuração do valor exigido, os créditos glosados não correspondem ao dobro dos créditos descontados a partir da devolução de vendas, para todos os meses de 2008 questionados. O critério efetivamente utilizado pela fiscalização foi o de não localizar nota fiscal de devolução no Arquivo 4.10.5, considerar tal ausência uma divergência, ignorar a resposta da RECORRENTE e autuar. Não há nos autos qualquer demonstrativo da fiscalização comprovando a dedução em dobro de créditos de PIS/COFINS, tampouco um confronto com a apuração contábil ou cálculo efetivo comprobatório de tal suposto aproveitamento em duplicidade.”

Acrescenta ainda em relação à sua impugnação que parte dos procedimentos contábeis em relação a devolução de vendas foi feito de acordo com Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15/2001, e em razão disto os valores do DACON não teriam como ser conciliados com os registros digitais.

No que diz respeito a falta de identificação dos itens declarados como insumos, alega o seguinte:

“Ao se deparar com a informação de que as notas em questão referem-se a insumos, deveria a fiscalização ter escolhido algumas notas e questionado a natureza dos ativos adquiridos, sua aplicação e relação com o negócio da RECORRENTE.”

Alega em relação às devoluções de compras que os reconhecimento do crédito decorreria da sua anulação e estorno da operação anterior configurando nova entrada.

Com relação à glosa no valor de R\$ 537.904,84 (quinhentos e trinta e sete mil, novecentos e quatro reais e oitenta e quatro centavos), referentes a aquisição de energia elétrica às notas fiscais de energia elétrica n.º 50 e n.º 8685, nos valores de R\$ 282.973,03 (duzentos e oitenta e dois mil, novecentos e setenta e três reais e três centavos) e R\$ 254.931,84 (duzentos e cinquenta e quatro mil, novecentos e trinta e um reais e oitenta e quatro centavos), no mês de setembro de 2008, alega a Recorrente que não registrou em duplicidade estes valores como Energia Elétrica e Insumos.

No Auto de Infração, vemos o seguinte texto a este respeito:

Diferença: R\$ 537.904,84.

Justificativa: “A SFR considerou na linha dos Insumos, as nfs de energia elétrica nr. 50 e 8685 no valor total de R\$ 537.904,87” (sic).

Motivo da Glosa: Este valor deve ser adicionado à rubrica de “Energia Elétrica” justificando a diferença apontada pela RFB. Deste modo, é evidente que se este valor refere-se à energia elétrica e foi computado como “insumo”, então dela (da rubrica Insumo) deve ser subtraído.

Na Intimação 03, encontramos as diferenças apontadas entre o DACON (Ficha 06A) e as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, na folha 225, referente a setembro de 2008, onde o resultado da última coluna da Tabela (NF – DACON), na linha 4, importava no valor de R\$ 537.904,84, o que significa dizer que o valor do somatório encontrado nas Notas

Fiscais referente a aquisição de Energia Elétrica era inferior ao valor declarado no DACON na linha apropriada a esta despesa, no montante acima descrito.

Na linha 2, da mesma tabela, encontramos que o valor das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte também apresentavam um montante inferior ao valor declarado no DACON em R\$ 314.874,48 (trezentos e quatorze mil, oitocentos e setenta e quatro reais e quarenta e oito centavos) .

Já na folha 1178, do presente processo, encontramos na planilha que identifica as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte e as relaciona com as linhas do DACON, que as notas fiscais referentes a Energia Elétrica do mês de setembro, constam com CFOP 1101 – Compra para Industrialização ou Produção Rural, e estariam registradas no DACON, na linha referente a Bens Utilizados para Insumos.

Quanto as glosas referentes a despesas com fretes, a Recorrente argumenta que não utilizou os valores de frete em duplicidade e apresenta na folha 2518, os documentos comprobatórios da natureza da despesa.

Segundo a Recorrente, o valor glosado para o mês de fevereiro, R\$ 11.567,88 (onze mil, quinhentos e sessenta e sete reais e oitenta e oito centavos), compõe o montante de R\$ 332.686,19 (trezentos e trinta e dois mil, seiscentos e oitenta e seis reais e dezenove centavos), referente a linha de “Despesas de Frete e Armazenagem nas Operações de Venda”, no DACON, e que não faz parte do montante relacionado a insumos.

Por fim, a Recorrente discorre acerca do Princípio da Verdade Material .

Solicita que o Acórdão da DRJ seja reformado e que se declare a improcedência total dos autos de PIS/COFINS.

Subsidiariamente requer que, caso não seja atendido no pedido anterior, que se converta o processo em diligência para que se apure a legitimidade dos créditos de PIS/COFINS da Recorrente.

É este o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

A questão sobre a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, não tendo sido matéria do Recurso Voluntário, considera-se não impugnada e a decisão de primeira instância definitiva.

Ônus da Prova.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

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

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

“ Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

As contribuições sociais PIS/COFINS têm a definição dos seus sujeitos passivos pelo artigo 8º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pelo artigo 10, da Lei nº 10.833, de 23 de dezembro de 2003, onde em seus incisos, encontramos exceções subjetivas à regra que

determina que as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro presumido e arbitrado devem ser tributadas segundo o regime cumulativo.

Estando o regime não cumulativo vinculado à opção dos contribuintes à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) pelo lucro real, e não havendo outras referências na legislação aos procedimentos contábeis necessários à apuração do valor devido do PIS/COFINS, vincula-se, portanto, às mesmas exigências de registro contábil que são exigidos na apuração do IRPJ.

Neste diapasão cito o Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que trata do IRPJ, onde encontramos o seguinte, em seu artigo 9º:

“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.”

Vemos então, que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar pelo lançamento tributário por auto de infração.

Duplicidade na Apuração de Créditos referentes a Devolução de Vendas

O procedimento contábil para se utilizar para a apuração dos tributos recuperáveis, inclui os registros dos valores a pagar (débito de PIS/COFINS) em contas de passivo do contribuinte, em relação aos registros de vendas, e os valores considerados como créditos - decorrentes das aquisições e despesas que gerem direito a créditos de PIS/COFINS – em contas de ativos (direitos da empresa), com o posterior transporte dos saldos no final do período de apuração para uma conta de apuração do valor devido (a pagar), naquele mês, ou do crédito a acumular que poderá ser utilizado em períodos subsequentes para o compute destas mesmas contribuições, ou em compensações ou ressarcimentos, conforme a disposição legal.

Alternativamente, este procedimento pode ser feito pelo registro dos débitos e créditos numa mesma conta de resultado, que de saldo devedor implica em valor devido da contribuição, ou se de saldo credor, em créditos nas mesmas condições descritas acima.

Então, é de se esperar que nos Livros Diários encontremos a totalidade dos registros contábeis, e no Livro Razão a parte especializada por conta (Vendas, Compras, PIS/COFINS a recolher, PIS/COFINS a recuperar), as parcelas correspondentes a cada uma destas contas pelo método das partilhas dobradas, sem no entanto haver o registro das demais informações daqueles lançamentos, como por exemplo, a parcela de venda a crédito, contra o débito numa conta de disponibilidades do ativo (Caixa/Bancos), numa venda a vista.

Fora estas considerações contábeis referentes ao Método das Partidas Dobradas, temos um controle extra contábil, que é representado pelo DACON, onde encontramos os registros dos valores totais das operações de compras, despesas, vendas e receitas de interesse do cálculo destas contribuições, de forma consolidada e organizados em linhas que refletem a natureza das Receitas (base de cálculo dos débitos) e das despesas e aquisições (base de cálculo dos créditos).

A aplicação das alíquotas sobre estes subtotais representados pelas linhas, e o confronto de débitos e créditos calculados e deduzidos um do outro revelam como resultado da obrigação acessória os valores a pagar em cada período de apuração.

A Recorrente informou à fiscalização que nas operações de devoluções de vendas, ao invés de registrar os valores referentes ao PIS/COFINS como créditos para reduzir o valor a pagar no momento do transporte das contas, acima descrito, para a conta de apuração do PIS/COFINS, procede ao estorno do valor devido registrado anteriormente na própria conta que registra os débitos das contribuições (PIS/COFINS a recolher), apesar destas operações terem de ser registradas numa das linhas que registram os créditos no DACON.

De posse desta informação, a fiscalização comparou os arquivos digitais definidos pelo Ato Declaratório COFIS nº 25, de 07 de junho de 2010, **4.10.5 – Arquivo complementar de registro de entrada de Mercadorias/Serviços, emitidas por terceiros**, com as linhas referentes a créditos no DACON.

Como vemos, o arquivo 4.10.5 registra os documentos fiscais de entrada emitidos por terceiros, mas a Recorrente alerta que nas devoluções de vendas ela própria também emite notas fiscais de entrada, nos termos da legislação vigente. Estes documentos de emissão própria são registrados, nos termos do mesmo Ato Declaratório, no arquivo **4.10.4 - Arquivo complementar de registro de entrada de Mercadorias/Serviços, emitidas pela própria PJ**.

Como estes arquivos registram notas de entrada, e os registro nos valores de R\$ R\$ 12.403,13 já haviam sido identificados, no arquivo 4.10.5, pela fiscalização como referentes a devolução de vendas, este valor foi glosado, desconsiderando o restante registrado no arquivo 4.10.4, no total de R\$ 9.644,40, por não ter feito cruzamentos com os dados deste último artigo.

A DRJ cita este exemplo, referente ao período de apuração de julho de 2008, para dar razão à fiscalização, e a Recorrente, por sua vez, ao tentar defender-se da imputação de utilização em dobro do crédito, afirma que a discrepância de valor encontrada pela fiscalização decorre do fato daquela linha do DACON estar relacionada a dois arquivos diferentes, já citados.

A Recorrente tem razão, apesar de sua argumentação ser contrária aos seus interesses, pois a consideração disto importaria um aumento na glosa, correspondente aos registros do arquivo 4.10.4.

Mas a questão principal é bem diversa da mera discrepância decorrente de não ter se considerado os dados do arquivo 4.10.4, pois para haver utilização em duplicidade do crédito decorrente da devolução de vendas precisariam ocorrer duas coisas em concomitância.

A primeira seria o registro dos valores de devolução de vendas na linha correspondente ao crédito no DACON, e a segunda seria a de que estes mesmos valores tivessem sido diminuídos da linha que registra as receitas de vendas neste mesmo demonstrativo.

Apenas resta provado nos autos o registro de valores referentes a devolução de vendas, mas não há nada a respeito do estorno de valores correspondentes a estas operações nas receitas, a não ser a declaração do próprio contribuinte de que registra estes fatos como redução

de valor a pagar, e apresenta cópias do livro razão, referente as contas PIS/COFINS a recolher, folhas de 1660 a 1711, como exemplos de sua prática contábil descrita.

Ora, pelo Método das Partidas Dobradas, espera-se que estes registro nas Contas PIS/COFINS a recolher tenham contrapartidas como estornos nas demais contas que registram a operação, como Vendas, Disponibilidades ou Passivo Clientes, etc., mas isto não implica necessariamente que o valor reconhecido como receita no DACON esteja líquido deste valor.

Ou seja, o contribuinte pode ter registrado o valor de PIS/COFINS referente a devolução de vendas como redução do seu valor a pagar, no Livro Razão, mas reconhecê-los como créditos no DACON, desde que o valor das Receitas de Vendas declaradas no DACON ainda registrem o valor da venda devolvida (não tenha sido estornado), pois aí haveria o débito a ser anulado pelo respectivo crédito. Neste caso, a contabilidade da Recorrente estaria de fato diferente dos valores registrados no DACON, sem contudo interferir no valor do tributo devido.

No entanto, em nenhum momento do processo, a fiscalização aponta irregularidades nos registros contábeis ou demonstra que o valor das receitas de vendas, foi estornado pelas devoluções e excluído da respectiva linha do DACON. A simples declaração do contribuinte não é suficiente para comprovar tal fato, precisa ser demonstrado, em face a todas as considerações acima sobre o ônus da prova, e em razão da referida declaração não implicar necessariamente em utilização duplicada do valor do crédito.

Com razão a Recorrente.

Utilização de créditos referentes a aquisição de insumos relativos a itens não identificados, ou não especificados

A fiscalização apontou que intimou a Recorrente, folhas de 219 a 1378, a justificar e identificar os itens que foram reconhecidos como créditos de insumos na Ficha 6A, do DACON, e esclarece que intima a Recorrente a apresentar:

“arquivos de notas fiscais (no formato do Anexo-Único do ADE COFIS nº 25/2010) contendo exclusivamente todas as notas fiscais que geraram crédito de PIS/COFINS de modo a justificar o total de R\$ 21.128.808,68 informado na rubrica “2.Bens Utilizados como Insumos” (linha 02 da ficha 06ª, da DACON) ou alternativamente contendo completamente (em relação ao arquivo 4.10.5 entregue) todas as notas fiscais que justifiquem de modo inequívoco a diferença de R\$ 2.105.282,52 (conforme Anexo-01) referente a esta rubrica.”

Também esclarece que o Anexo 1A, da referida intimação, de folhas de 227 a 1378, deveria servir de referência à resposta da Intimada a respeito das notas fiscais individuais.

A motivação do lançamento foi de que a resposta da Intimada teria sido vaga e insuficiente, alegando apenas que aqueles bens deveriam ser tratados como insumos, e que não trazia qualquer especificação de que aqueles itens fossem de fato insumos. O que significaria dizer que a fiscalização queria que a Intimada descrevesse o seu processo produtivo e justificasse os itens apontados em relação à sua essencialidade ou relevância - já numa leitura a partir das determinações previstas no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, que internaliza a avaliação do conceito de insumos a ser seguido pela RFB, conforme previsto no REsp 1.121.170/PR exarado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recursos repetitivos, com efeitos vinculantes.

O Órgão Julgador de Primeira Instância fundamenta sua decisão com base num exemplo referente ao Anexo 1A, relativo ao mês de março de 2008, como já reproduzido no relatório deste Acórdão CARF, que a fiscalização já teria identificado no referido anexo da intimação, diversos códigos CFOP referentes a aquisição de bens para a revenda, CFOP 1118 e 2102.

Ocorre que, como também já destaquei no relatório, a planilha, acima referida, apresenta colunas com indicações da linha do DACON que fora preenchida com o valor de cada nota fiscal, na 4ª coluna, e na 5ª e 6ª colunas encontramos a descrição do CFOP das notas fiscais apresentadas, folhas de 651 a 652, referentes a março de 2008, conforme argumentação da DRJ para demonstrar a sua motivação de decidir, com base na argumentação da Impugnante, como exemplo de suas afirmações.

Na folha 652, encontramos a totalização do valor de R\$ 4.531.230,71, conforme o disposto no Acórdão da DRJ, o que demonstra de que estamos analisando os mesmos dados.

Ora, a 4ª coluna da planilha informa que as notas fiscais de aquisição de bens para revenda foram registradas na linha do DACON correspondente a “Bens para a Revenda”, então, o apontamento dos códigos CFOP pela fiscalização não poderia ser razão para a glosa, tendo em vista que os mesmos são compatíveis com a linha em que foram registradas no DACON.

Relembro as considerações preliminares sobre a questão do ônus da prova e, considerando que a contabilidade regular, acompanhada pelos documentos hábeis, artigo 9º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, faz prova a favor do contribuinte, e em face de não haver qualquer demonstração por parte da fiscalização, nos autos do processo em epígrafe, sobre a coerência destes registros em razão da essencialidade ou relevância dos itens, constantes nas notas fiscais apresentadas pela Recorrente, em relação ao seu processo produtivo, entendo ser incoerente a alegação da DRJ para justificar a sua motivação para a decisão.

O ônus da prova, em relação aos créditos do contribuinte contra a Fazenda Nacional, relacionados ao regime não cumulativo do PIS/COFINS, no caso em que a fiscalização decide rejeitá-los, quando as operações que lhes deram origem estão devidamente registradas e acompanhadas de documentação hábil, é da parte que propõe a ação, no caso a fiscalização. Alguma justificativa deveria ter sido trazida ao processo para indicar porque os documentos fiscais e a regular contabilidade não foram suficientes para demonstrar que o item adequa-se ao processo produtivo do contribuinte.

Por exemplo: Uma indústria que produz carros a gasolina, e que registra como insumos carnes e fertilizantes, precisa de mais do que a simples escrituração regular e documentos hábeis para demonstrar seu direito ao crédito referente a estes itens. Ou ainda, no caso em que o tratamento de bens para a revenda seja diferente do tratamento para insumos, numa empresa que utilize o mesmo bem ora como insumo, ora para a revenda.

No entanto, a Recorrente tem como descrição de suas atividades em contrato social os seguintes termos:

“a) fabricação e venda de máquinas e equipamentos industriais, importação e exportação, representação por conta própria ou de terceiros, a importação e o comércio de mercadorias, podendo, também participar em outras empresas, no país ou no exterior; b) a prestação dos seguintes serviços.. b.1) montagem, instalação, supervisão, acompanhamento, início de funcionamento e testes de máquinas e equipamentos; b.2) execução e administração de obras industriais; b.3) assistência técnica, manutenção, conservação, conserto e reparos; b.4) estudos, projetos, planejamentos e engenharia

para montagens, instalações de obras industriais e para reformas e modernização de máquinas e equipamentos; b.5) cursos, treinamentos e instruções para operadores de máquinas e equipamentos; c) o aluguel e/ou arrendamento de equipamentos de seu ativo relacionados à produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços; d) a prestação de serviços relacionados à tecnologia da informação".

Conforme reproduzimos de sua Impugnação à folha 1488.

Ao analisarmos as notas fiscais apresentadas, referentes a aquisições, nos deparamos, por exemplo, com aquisições desta natureza:

- a) Rotor, folha 2182 – adquirido de uma empresa de fundição e equipamentos industriais;
- b) Suporte Primário, folha 2169 – adquirido de empresa de tecnologia e indústria mecânica;
- c) Conexões em aço, folha 2184 – adquirido de empresa de conexões em aço; e
- d) Tubos, folha 2197 – adquirido de empresa de fundições e metais.

Diante destes exemplos, entendo que a desconsideração dos registros contábeis e documentos fiscais para atestar a condição de insumo, carece de meios probatórios e justificativa adequada.

Sendo assim, considero insuficiente as informações descritas em auto de infração, e no referido processo administrativo, para afastar as provas representadas pela documentação, e os registros contábeis analisados na auditoria pela Autoridade Tributária, presentes nos autos por iniciativa da Recorrente e da Autoridade Tributária.

Ainda que fosse apenas este o caso, ocorre que tanto a aquisição de bens para servirem de insumos, quanto de bens para a revenda, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, a não ser pelas exceções previstas nas alíneas do inciso I, do artigo 3º, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e neste caso específico, deveria haver nos autos a constatação de que os bens constantes das notas fiscais glosadas enquadram-se nas exceções citadas.

Assim, o simples registro de valores de apuração de créditos referentes a mercadorias para revenda equivocadamente na linha de insumos, não alteraria por si só o valor devido final das contribuições sociais, salvo se fosse demonstrado tratarem-se de bens ou serviços descritos nas alíneas do inciso I, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No entanto, em relação à glosa referente a novembro de 2008, no valor de R\$ 2.280.744,63 (dois milhões, duzentos e oitenta mil, setecentos e setenta e quatro reais, e sessenta e três centavos), a Recorrente responde à fiscalização apenas que não foi possível proceder a verificação sobre a divergência apontada, tão pouco faz qualquer menção a esta glosa em seu Recurso Voluntário, sendo assim, considero que por não fazer menção ao elemento probatório a seu favor nos recursos interpostos, e não ter apresentado uma justificativa sobre a natureza destes gastos de forma a ser possível a sua aceitação como crédito, entendo que este ponto restou não impugnado.

Com razão parcial a Recorrente neste ponto.

Utilização indevida de valores de frete para revenda

O Acórdão da DRJ consigna que a fiscalização apenas estornou os valores de fretes sobre revenda que foram encontrados na apuração dos créditos referentes a insumos, nos meses de fevereiro e outubro de 2008, mantendo os mesmos valores registrados na rubrica “despesas com fretes e armazenagens em operações de vendas”.

No entanto, a Recorrente argumenta que não apropriou estes valores como insumos, e que os mesmos integram o montante de R\$ 382.686,19 .

Novamente, não se encontram no processo detalhamentos da composição do montante da linha correspondente do DICON, apenas que fora identificada uma inconsistência entre os valores do arquivo 4.10.5, e a memória de cálculo da obrigação acessória.

Com razão a Recorrente neste ponto.

Uso de créditos relativos a insumos referentes a cancelamentos de notas fiscais de compra

Neste ponto, a fiscalização indicou que encontrou notas fiscais referentes a devolução de compras registradas nas linhas relativas aos créditos de insumos. Na impugnação a Recorrente argumenta que inicialmente decidiu pela devolução, mas antes que esta mesma se concretiza-se desistiu e recompôs a contabilidade pela emissão de notas fiscais de entrada, as quais foram apresentadas aos autos pela Recorrente, no ato da impugnação, conforme reconhecido pelo Órgão Julgador de Primeira Instância, em seu Acórdão.

As glosas referem-se aos períodos de fevereiro e maio de 2008, onde em fevereiro, a fiscalização apontou a Nota Fiscal nº 9614, no valor de R\$ 32.036,58 (trinta e dois mil, trinta e seis reais e cinquenta e oito centavos); e em maio apoutou as Notas Fiscais nº 9771, 9772 e 9761, que totalizariam R\$ 44.422,97 (quarenta e quatro mil, quatrocentos e vinte e dois reais e trinta e sete centavos).

No entanto, encontram-se nos documentos apresentados pela Recorrente em sua Impugnação, no DOC. 15, folhas de 2515 a 2517, apenas as notas fiscais referentes às glosas do mês de maio de 2008, emitidas em 12/05/2008 e 15/05/2008, as quais totalizam o valor indicado de crédito glosado pela fiscalização.

Ora, se as notas fiscais de entrada apresentadas pela Recorrente fazem referência às notas fiscais de devolução de compras, no seu campo de observação, e possuem emissão compatível com os períodos apontados, caberia à fiscalização demonstrar que tanto as notas originais devolvidas, em relação ao mês de maio de 2008, quanto as notas fiscais de entrada de cancelamento da devolução, já citadas, compuseram em duplicidade os créditos no regime não cumulativo.

Tendo em vista que, se os itens destas notas de fato compuseram os estoques e estavam disponíveis para se integrarem ao processo produtivo da Recorrente, então deveriam sim compor os seus créditos referentes a insumos. Não há nos autos nenhuma argumentação da fiscalização a respeito da demonstração da duplicidade de registros como créditos de insumos, apenas a justificativa de que cancelamento de devolução de vendas não configura hipótese legal de constituição de créditos.

Mas se a própria fiscalização reconhece de que houve o cancelamento da operação de compra original e seu estorno da contabilidade, seguida de novas entradas referentes aos mesmos itens, em razão da desistência da devolução, então deveria demonstrar que teria havido duplicidade de registro de créditos, o que não fez e, apesar de que realmente não existe previsão

legal para créditos sobre cancelamentos de compras, na verdade ocorreram novas entradas dos mesmos itens, reconstituindo o crédito original.

Como não foram apresentadas notas fiscais referentes às glosas de fevereiro, considero o item não impugnado.

Sendo assim, dou razão parcial à Recorrente, apenas para se reformar a decisão da DRJ em relação à glosa por devoluções de compras relativas a maio de 2008.

Utilização indevida de valores de despesas como insumos

A fiscalização fez constar na Intimação 03, planilhas onde apresentava duas informações importantes. A informação da planilha, do Anexo 1, registra as diferenças entre os somatórios das Notas Fiscais apresentadas pela Recorrente no arquivo 4.10.5, e as respectivas linhas do DACON, e vemos que no mês de setembro, a linha do DACON referente a Despesa com Energia Elétrica registrou um valor de créditos de R\$ 670.189,74 (seiscentos e setenta mil, cento e oitenta e nove reais e setenta e quatro centavos), no entanto, o somatório das notas fiscais de aquisição de energia elétrica importava no montante de apenas R\$ 132.284,87 (cento e trinta e dois mil, duzentos e oitenta e quatro reais e oitenta e sete centavos), o que revelou uma diferença de R\$ 537.904,84.

Isto significa que as notas referentes a energia elétrica não estavam relacionadas a esta despesa no arquivo 4.10.5. De fato, as notas fiscais de números 50 e 8685, de valores individuais de R\$ 282.973,03 e R\$ 254.931,84, constam como Aquisição de Insumos, no arquivo 4.10.5, conforme encontramos na planilha do Anexo 1A, folha 1178, o registro de que estas notas fiscais possuem o CFOP referente a compra para industrialização ou produção rural, e teriam sido registradas no DACON, na linha referente a Aquisição para Insumos.

Fica então evidenciada a discrepância entre a informação do DACON, onde já sabemos que este valor foi declarado como Energia Elétrica, e as informações do arquivo digital de notas fiscais, no entanto, a diferença no montante de R\$ 314.874,48 (trezentos e quatorze mil, oitocentos e setenta e quatro reais e quarenta e oito centavos), a menor entre as notas fiscais relacionadas como insumos no arquivo 4.10.5 e o valor declarado como insumos no DACON, não nos permite afirmar que a despesa com energia elétrica também foi registrada como insumos no DACON.

A fiscalização alega que a Recorrente utilizou em duplicidade o valor decorrente do somatório de duas

A Recorrente alega que não utilizou os créditos em duplicidade e não há outras referências de documentos no processo que demonstrem a utilização do referido crédito em duplicidade, no entanto, o mesmo foi glosado como podemos constatar no Anexo 1, do Auto de Infração.

A diferença apontada entre o DACON e o arquivo de notas fiscais na rubrica “Energia Elétrica”, evidencia apenas que as duas notas fiscais de números 50 e 8685 estavam incorretamente relacionadas à linha de insumos, no arquivo 4.10.5, e que foram computadas como “Energia Elétrica” no DACON, mas não há outras informações ou demonstrativos de que os valores relativos a estas mesmas notas também tenham sido adicionadas à linha de insumos do DACON, e nem a diferença apurada (R\$ 314.874,48) na linha 2, da planilha do Anexo 1, acima referida, nos permite tirar esta conclusão.

Não houve contestação da Recorrente em relação às seguintes glosas:

- I. referente ao mês de junho de 2008, relativa a “antecipação do devido”, no valor de R\$ 11.842,00 (onze mil, oitocentos e quarenta e dois reais);
- II. referente ao mês de julho de 2008, relativa a diferenças em relação à energia elétrica, no valor de R\$ 1.274,35 (hum mil, duzentos e trinta e quatro e trinta e cinco centavos);
- III. referente ao mês de agosto de 2008, relativa a diferenças em relação ao DACON, no valor de R\$ 111,74 (cento e onze reais e setenta e quatro centavos).

Por fim, em relação à glosa referente a novembro de 2008, no valor de R\$ 637.290,48 (seiscentos e trinta e sete mil, duzentos e noventa reais e quarenta e oito centavos), a Recorrente responde à fiscalização apenas que não foi possível proceder a verificação sobre a divergência apontada, tão pouco faz qualquer menção a esta glosa em seu Recurso Voluntário, sendo assim, considero que por não fazer menção ao elemento probatório a seu favor nos recursos interpostos, e não ter apresentado uma justificativa sobre a natureza destes gastos de forma a ser possível a sua aceitação como crédito, entendo que este ponto restou não impugnado.

Sendo assim, referindo-me novamente ao quesito do ônus da prova, como já o fiz em outros tópicos, dou razão parcial à Recorrente neste ponto quanto à parte impugnada.

Conclusão

As glosas realizadas nos crédito de PIS/COFINS da Recorrente nos diversos meses do ano de 2008, e que são objeto do auto de infração que deu origem a este processo, baseiam-se ora nas inconsistências entre o arquivo de notas fiscais 4.10.5, descrito no ADE COFIS nº 25/2010 e as linhas respectivas a cada crédito permitido para estas contribuições no DACON, ora pelo não reconhecimento de previsão legal (caso de devolução de compras), ou pela falta de justificativa para aquisição de insumos e finalmente pela alegação de reconhecimento do crédito em duplicidade, caso dos fretes que teriam sido utilizados como insumos e despesas de armazenagem, energia elétrica e devoluções de vendas.

Em todos os casos, a Autoridade Tributária limitou-se a comparar os arquivos 4.10.5, com as respectivas linhas do DACON, ou partiu de afirmações do contribuinte, sem contudo verificar e demonstrar nos autos que os saldos das linhas de crédito no Demonstrativo de Cálculo das Contribuições, ou que a contabilidade tenha feito registros impróprios e que continham de fato créditos computados em duplicidade, ou que o crédito seria indevido.

Tendo em vista que a proposição da ação partiu da Autoridade Tributária, o ônus da prova caberia a ela, e não ao contribuinte, e considero que faltaram elementos probatórios que demonstrassem que houve pagamento a menor das referidas contribuições. O que de fato ficou comprovado é que houve inconsistências entre os registros no arquivo 4.10.5, e os registros no DACON, mas não que os valores reconhecidos nas diversas linhas desta declaração geraram um valor a pagar de PIS/COFINS inferior ao efetivamente devido.

A falta da demonstração de que os saldos da linha do DACON continham de fato elementos em duplicidade, ou de que a glosa do frete teria sido feita apenas na linha de insumos, sem demonstrar que as notas fiscais de frete de fato haviam sido registradas nesta linha e na linha

de “despesas de armazenagem e frete”, poderiam levar a Fazenda Nacional a exigir o crédito tributário em duplicidade.

Assim também como na questão dos CFOP e da falta justificativa do uso de determinado item como insumo, não considero que apenas estes indícios sejam suficientes para se demonstrar que os créditos não seriam devidos, especialmente na situação em que eles poderiam ser admitidos como crédito em outras circunstâncias, como o caso de bens para revenda ou despesas com energia elétrica.

Seria necessário que se demonstrasse que estes itens carecem dos pressupostos de relevância ou de essencialidade que passaram a ser adotados para a caracterização como insumos e que os mesmos não se enquadrariam nas outras hipóteses previstas nos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e em nenhum momento do processo encontramos qualquer argumentação neste sentido, por parte da Autoridade Tributária.

Sendo assim, voto por dar provimento parcial ao presente Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas de créditos de PIS/COFINS descritas no auto de infração, exceto as referentes a:

- I. Devolução de compras, mês de fevereiro de 2008, no valor de R\$ 32.036,58.
- II. Antecipação de devido, mês de junho de 2008, no valor de R\$ 11.842,00.
- III. Diferenças em relação à energia elétrica, mês de julho de 2008, no valor de R\$ 1.274,35;
- IV. Diferenças em relação ao DICON, mês de agosto de 2008, no valor de R\$ 111,74;
- V. Valores registrados como insumos, mês de novembro de 2008, no valor de R\$ 2.280.744,63 e
- VI. Valores de Energia Elétrica, mês de novembro de 2008, no valor de R\$ 637.290,48.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral