



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.001544/2003-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-006.687 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente FLEXIBRÁS TUBOS FLEXÍVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PIS/PASEP. RECEITAS DE CONTRATOS POR EMPREITADA. PREÇO PREDETERMINADO. APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO. EFEITOS.

Somente a partir de 01/02/2004, há previsão legal no sentido de que as receitas originadas de contratos de empreitada a preço predeterminado, diferidas em meses anteriores de apuração, sejam tributadas segundo as regras e alíquota previstas no regime anterior, cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

As atividades de inspeção e testes encontram-se abarcadas pelo ampliação conceitual de insumos adotada pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, sendo essenciais às atividades da Recorrente por estarem vinculadas de forma objetiva com o produto final a ser comercializado e sem as quais comprometer-se-ia a qualidade dos produtos a serem comercializados, e, conseqüentemente, a qualidade da própria atividade da empresa.

PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

O aproveitamento de crédito presumido correspondente ao estoque de abertura abrange apenas bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção, não alcançando materiais de consumo ou acessórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para permitir o aproveitamento de créditos do PIS para os dispêndios com serviços de inspeção.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente de Turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Cuida-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão nº 13-27.685 - 5ª Turma da DRJ/RJ2**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade interposta contra o Despacho Decisório DRF/VIT/ES exarado em **15/07/2008**, por intermédio do qual foi reconhecido o direito creditório no valor de **R\$ 288.900,10** (pleiteado o valor de **R\$ 280.000,00**), concernente ao saldo remanescente da apuração não cumulativa da contribuição para o PIS e, por conseguinte, homologadas as decorrentes compensações até o limite do crédito reconhecido.

Em 29/07/2015, foi juntado por apensação a este processo, o Processo Administrativo nº 10783.720194/2008-12, que controla os débitos objeto das compensações em o crédito pleiteado.

Por bem descrever os fatos, adoto, com as devidas complementações, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

Relatório

Trata-se de pedido de reconhecimento de direito creditório, originado de ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não-cumulatividade, relativo ao 1º trimestre de 2003, no valor de **R\$ 280.000,00** (v. fl. 01), utilizado nas compensações de débitos (do IPI do 1º decêndio de abril de 2003 e da COFINS de maio de 2003), informadas nas declarações de compensação (Dcomp) de fls. 01 e 18.

A autoridade fiscal, com base no Parecer Seort/DRF/VIT nº 1.649/2008 (fls. 313/322), reconheceu em favor do interessado direito creditório no valor de R\$ 288.900,10, e homologou as compensações declaradas às fls. 01 e 18, até o limite do crédito reconhecido, no qual ainda é argumentado, resumidamente, que:

1. na apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, foi verificada a existência de receitas diferidas em meses anteriores, assim como a exclusão de receita diferida no mês, e, nesta senda, foi constatado, após a análise do arquivo de notas fiscais, que estas receitas são relativas a vendas efetuadas à sociedade de economia mista (cf. art. 7º, da Lei nº 9.718/98); entretanto, no confronto realizado entre o Dacon e a documentação apresentada pelo contribuinte (fls. 63 a 72 e 79), foi necessário ajustar a receita diferida em meses anteriores, referente ao mês de janeiro/2003, para R\$ 409.424,44 (contra R\$ 375.464,91 informado no Dacon, vide fl. 70); no mais, os exames efetuados nos livros fiscais (Razão e Livro Registro de Apuração do ICMS), no balancete e nos arquivos de notas fiscais não apontaram outras irregularidades quanto ao valor da base de cálculo e ao valor da contribuição apurados pelo interessado atinentes ao 1º trimestre de 2003;

2. no cálculo dos créditos a descontar, relativo a serviços utilizados como insumos, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o interessado computou os valores gastos com serviços de inspeção e serviços de transporte (fls. 76/78), entretanto, quando da análise destes valores, foram glosados os serviços de inspeção, uma vez que não restou comprovada esta despesa no arquivo de notas fiscais, e nem em qualquer outra documentação entregue pelo contribuinte;
3. quanto às despesas de aluguéis, foi emitido o Termo de Intimação nº 002 (fl. 165), por intermédio do qual o contribuinte foi intimado a comprovar a ocorrência destas despesas, sendo que, em resposta, foram apresentados contratos de locação e comprovantes de despesas de aluguel, que foram juntados às fls. 166/302, sendo possível concluir que o requerente tem o direito de descontar, no 1º trimestre de 2003, créditos no valor de R\$ 218.743,75, calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa, de acordo com o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/02;
4. com relação à parcela mensal do crédito presumido relativo a estoque de abertura de bens, tem-se que somente podem ser aproveitados os valores dos estoques de matéria-prima, não existindo previsão legal para os estoques de materiais de consumo e acessórios, e, sendo assim, como o estoque de abertura exclusivamente de matéria-prima corresponde a um valor de R\$ 33.677.565,08 (fls. 80/81), a parcela mensal de crédito presumido relativo a estoque de abertura perfaz um total de R\$ 18.242,01 (contra R\$ 21.606,74 informado no Dacon, vide fls. 67/69);
5. desta forma, após a análise e os ajustes realizados no cálculo e na apuração dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep, foram elaboradas as planilhas de fls. 311 e 312, na qual restou demonstrado saldo credor no valor de R\$ 288.900,10, relativo ao 1º trimestre de 2003, homologando-se as compensações apresentadas nos formulários às fls. 01 e 18, até o limite do crédito reconhecido.

Cientificado da decisão, em 15/10/2008 (cf. Comunicação nº 833/2008 à fl. 329 e Aviso de Recebimento – AR de fl. 330), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 14/11/2008 (fls. 336/343, com Anexos 1 a 4, às fls. 344/366), alegando, em síntese que:

1. quanto às divergências apontadas no item serviços utilizados como insumos, que correspondem aos serviços de inspeção e transporte, houve glosa indevida das diferenças indicadas (respectivamente, R\$ 33.854,33, R\$ 41.359,23 e R\$ 39.468,22, para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2003), encontrando-se juntada ao Anexo 1 (fls. 344/350) cópia das respectivas notas fiscais para conferência;
2. no que se refere às despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, não foram consideradas as notas fiscais 177 e 273 (em jan/2003), e 389, 563 e 745 (em fev/2003), que tratam de serviço de movimentação de bobinas que ocorreram nos referidos meses dentro do estabelecimento locado, e que foram faturados pela mesma empresa responsável pelo aluguel do local;
3. de acordo com o Parecer, foi considerado apenas o valor de R\$ 33.677.565,08 como estoque de abertura em dez/2002, ao qual, aplicando-se a alíquota de 0,65% sobre o referido valor, gerará um crédito no valor de R\$ 218.904,17; ocorre que deve ser considerado também o valor de R\$ 6.211.801,06 (ver Anexo 2, fls. 351/360), referente ao estoque de acessórios, que, na verdade, são

- itens adquiridos para “revenda” e que, de acordo com o art. 11 da Lei n.º 10.637/2002 respaldo o direito ao crédito; assim, ter-se-á um estoque de abertura no valor de R\$ 39.889.366,14, para o qual, aplicando-se a alíquota de 0,65%, fornecerá um crédito de PIS no valor de R\$ 259.280,88, que, dividido em 12 parcelas, apresentará um crédito de R\$ 21.606,74 mensais;
4. o auditor fiscal considerou uma receita no mês de janeiro de 2003 no valor de R\$ 33.959,53 na base de cálculo da apuração indevidamente, gerando um débito total no valor de R\$ 43.119,47; todavia, o fato é que esta receita refere-se ao período cumulativo, ou seja, a alíquota incidente sobre este valor é a de 0,65% (para este regime cumulativo, foi recolhido em Darf no código 8109, em 14/02/2003, o valor de R\$ 220,74, cf. Anexo 3, fls. 361/362); sendo assim, a base de cálculo do PIS não-cumulativo não será de R\$ 2.613.300,92 (conf. informado no Parecer, v. fl. 311), e sim o valor de R\$ 2.579.341,37, gerando um débito total no valor de R\$ 42.559,13;
 5. por todo o exposto, o saldo de crédito apresentado em março/2003, no valor de R\$ 301.660,63, supera o valor do pedido de compensação n.º 11543.001544/2003-29, que é de R\$ 280.000,00, utilizado para as compensações do IPI e da COFINS tratadas no presente processo, requerendo-se, portanto, os créditos glosados no Parecer Seort/DRF/VIT n.º 1.649/2008.

Também na mesma data (14/11/2008), o interessado apresentou o requerimento de fls. 367/370 (e Anexos de fls. 371/381), insurgindo-se contra a cobrança promovida pela unidade local (Carta Cobrança e Darf de fls. 326/328) dos valores que se entenderam indevidamente compensados, sendo que, em resposta ao referido requerimento, a autoridade administrativa local exarou o Despacho Decisório de fls. 444/447, reconhecendo a procedência das alegações do contribuinte, promovendo a redução do débito da COFINS de maio de 2003 de R\$ 364.234,49 para R\$ 243.447,41, assim como reduziu a parcela passível de compensação de dita contribuição, tendo em vista o que consta do presente processo (cf. Dcomp de fl. 18), de R\$ 243.447,41 para R\$ 122.601,33.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 5ª Turma da DRJ/RJ2, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso, nos termos do voto do relator, conforme Acórdão n.º 13-27.685, datado de 12/01/2010, cuja ementa transcrevo a seguir:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PIS/PASEP. RECEITAS DE CONTRATOS POR EMPREITADA. PREÇO PREDETERMINADO. APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO. EFEITOS.

Somente a partir de 01/02/2004, há previsão legal no sentido de que as receitas originadas de contratos de empreitada a preço predeterminado, diferidas em meses anteriores de apuração, sejam tributadas segundo as regras e alíquota previstas no regime anterior, cumulativo.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS.

Para fins de aproveitamento de créditos, no regime de incidência não-cumulativa da contribuição, somente se consideram como insumos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

PIS/PASEP. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS.

A possibilidade da apropriação de créditos sobre as despesas de aluguéis deve ser interpretada de modo estrito, descabendo a sua extensão a serviços outrem que não se refiram exatamente às citadas despesas.

PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

O aproveitamento de crédito presumido correspondente ao estoque de abertura abrange apenas bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção, não alcançando materiais de consumo ou acessórios.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte interpõe Recurso Voluntário, onde apresenta as seguintes alegações:

(i) O sistema não-cumulativo para o PIS começou a vigor em 01.12.2002, e o inciso XI, do art. 10, da Lei n.º 10.833/03 c/c o art. 15, deste mesmo diploma legal, deixa claro que as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31.10.2003 permanecem com a sistemática cumulativa, sendo tal norma também aplicada ao PIS não-cumulativo de que trata a Lei n.º 10.637/02;

(ii) Os serviços de inspeção que a RECORRENTE contratou foram executados sobre bens industrializados por encomenda e posteriormente vendidos, razão pela qual é devido o crédito; e

(iii) Os bens contidos no estoque de abertura da RECORRENTE foram adquiridos efetivamente para revenda ou como insumos de fabricação, de maneira que a classificação erroneamente adotada por ela não pode prevalecer sobre a verdade real dos fatos, conforme prova documental.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

I - Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

II - Fundamentação

Passo a análise de cada item contestado pela Recorrente.

1. Da aplicação do regime cumulativo.

Este item é usado para contestar o ajuste efetuado pela fiscalização na base de cálculo da Contribuição para o PIS devida nos meses do 1º trimestre de 2003, notadamente quanto ao valor das “Receitas Diferidas em Meses Anteriores”, apropriadas no mês de janeiro de 2003 para **R\$ 409.424,44**, enquanto no Dacon (linha 08 da ficha 05, à fl. 75) foi declarado apenas R\$ 375.464,91.

Vejamos as palavras da fiscalização:

Base de Cálculo

Na apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP foi verificada a existência de receitas diferidas em meses anteriores, assim como a exclusão de receita diferidas no mês, neste contexto, cabe ressaltar o que estabelece o art. 70 da lei 9.718/98.

Art. 70 No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.

Nesta senda, após a análise do arquivo de notas fiscais, foi constatado que estas receitas são relativas a vendas efetuadas à sociedade de economia mista, entretanto, no confronto realizado entre a DACON e a documentação apresentada pelo contribuinte (fls. 63 a 72 e 79), foi necessário ajustar a Receita Diferida em Meses Anteriores, referente ao mês de janeiro/2003, para R\$ 409.424,44.

Em sua Manifestação de inconformidade, a Recorrente aduz que a diferença apurada (R\$ 33.959,53) diz respeito a receita referente ao período cumulativo da contribuição, para a qual foi apurado o débito de acordo com a alíquota correspondente, 0,65% em vez de 1,65%, e recolhido o valor devido mediante DARF no código 8108.

A DRJ, ao apreciar o recurso da contribuinte, entendeu que somente a partir de 01/02/2004, há previsão legal no sentido de que as receitas originadas de contratos de empreitada a preço predeterminado, diferidas em meses anteriores de apuração, sejam tributadas segundo as regras e alíquota previstas no regime anterior, cumulativo.

No Recurso Voluntário sob análise, a contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Com relação ao PIS, a vigência da sistemática não-cumulativa não se deu a partir 01.02.2004, conforme afirmado na decisão recorrida, mas sim a partir de 01.12.2002.

Isto é que determina expressamente o art. 68, II, da Lei 10.637/02, a qual institui a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, senão vejamos:

"Art. 68. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

II - a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação aos arts. 1º a 6º e 8º a 11 (...)"

Além disso, o inciso XI, do art. 10, da Lei nº 10.833/03 c/c o art. 15, deste mesmo diploma legal, deixa claro que as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31.10.2003 permanecem com a sistemática cumulativa, sendo tal norma também aplicada ao PIS não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637/02.

Desta forma, como a receita em comento é decorrente de um contrato firmado em data anterior a 31.10.2003, conforme comprova a anexa Nota Fiscal datada de 25.11.2002 (**doc. 1**), resta clara que a mesma deve ser submetida a sistemática cumulativa.

Não lhe assiste razão.

A DRJ expôs o tratamento tributário aplicado à receita em questão de forma bastante didática, consoante trechos do acórdão recorrido a seguir transcritos:

Nesse tópico, que se refere à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida nos meses do trimestre de referência (1º trimestre de 2003), a fiscalização ajustou o valor das "Receitas Diferidas em Meses Anteriores", apropriada no mês de **janeiro de 2003**, para R\$ 409.424,44, enquanto que no Dacon (na linha 08 da Ficha

05, v. fl. 70) foi informado pelo interessado apenas o valor de R\$ 375.464,91 (diferença = R\$ 33.959,53).

Ainda segundo a fiscalização, e após a análise do arquivo de notas fiscais, “foi constatado que estas receitas são relativas a vendas efetuadas à sociedade de economia mista”, tendo sido ressaltado, nesse contexto, o que estabelece o art. 7º da Lei nº 9.718/98, a seguir reproduzido:

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, **o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Medida Provisória poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.** (gn)

Ocorre que a fiscalização tributou o total por ela considerado a título de “Receitas Diferidas em Meses Anteriores” (R\$ 409.424,44) à alíquota de 1,65% (vide Planilha à fl. 311), inerente ao regime de créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep, e não pela alíquota prevista no regime anterior (0,65%), cumulativo.

O interessado, por sua vez, contesta dita apuração, entendendo que a receita (diferença) tributada pela fiscalização refere-se ao período anterior, em que vigorava o regime cumulativo, e, segundo tal entendimento, promoveu, inclusive, o recolhimento da contribuição que corresponde à aplicação da alíquota de 0,65% sobre a citada diferença, no valor consubstanciado na cópia de Darf acostada ao Anexo 3 (v. fl. 362), arrecadado sob o código de receita 8109, que, efetivamente, diz respeito ao regime anterior (cumulativo) de apuração do PIS/Pasep.

Vale, portanto, reproduzir o artigo 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que relaciona as hipóteses que permanecem sujeitas à apuração da COFINS ainda com base na sistemática cumulativa, estendendo-se ao PIS a hipótese prevista no inciso XI do citado dispositivo legal, abaixo transcrito, por força do contido no art. 15 da referida Lei nº 10.833/2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

.....

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

.....

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

.....

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13. (gn)

Todavia, ocorre que o acima citado art. 15 da Lei nº 10.833/2003, instituidora do regime não-cumulativo da COFINS, e que estendeu as disposições de seu art. 10 também à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, **somente passou a produzir efeitos a partir de 01/02/2004**, consoante disposição do art. 93 do referido diploma legal, a seguir transcrito, *in verbis*:

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004; (...) (gn)

Portanto, em não havendo previsão para os fatos geradores ocorridos no trimestre de referência (1º trimestre de 2003), no sentido de que as receitas originadas de contratos de empreitada a preço predeterminado, diferidas em meses anteriores de apuração, sejam tributadas segundo as regras e alíquota previstas no regime anterior, cumulativo, deve-se ter por procedente o procedimento de apuração da base de cálculo e do valor devido do PIS/Pasep no mês de **janeiro de 2003** (cf. Planilha de fl. 311), adotado pela autoridade fiscal em seu Parecer e Despacho Decisório (fls. 313/322), desassistindo razão ao interessado em suas alegações.

Observa-se da decisão da DRJ e da legislação que rege o assunto que somente **após 01/02/2004** as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2013, com prazo superior a 01 ano, de construção por empreitada a preço predeterminado, voltaram a sujeitar-se às normas do PIS anteriores à instituição do regime não cumulativo, consoante exceção prevista no art. 10, XI, "b", c/c os arts. 15 e 93, I, da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003.

Por tais razões, ratifico os termos da decisão de primeiro grau e voto por negar provimento ao recurso quanto a este item.

2. Do necessário aproveitamento de créditos decorrentes da contratação de serviços de inspeção.

Quanto aos créditos decorrentes de serviços utilizados como insumos, a fiscalização glosou os dispêndios relativos a serviços de inspeção, por falta de comprovação documental, conforme trecho a seguir, extraído do Parecer Seort/DRF/VIT n.º 1.649/2008:

Serviços Utilizados como Insumos

No cálculo dos créditos a descontar, relativo a serviços utilizados como insumos, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/02, o interessado computou os valores gastos com serviço de inspeção e serviços de transporte (fls. 76 a 78).

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004).

Entretanto, quando da análise destes valores, foram glosados os serviços de inspeção, uma vez que não restou comprovada esta despesa no arquivo de notas fiscais, e nem em qualquer outra documentação entregue pelo contribuinte.

Na Manifestação de Inconformidade, a contribuinte informa que tais gastos referem-se a **serviços de inspeção e serviços de transporte**, tendo havido glosa das diferenças nos valores de **R\$ 33.854,33, R\$ 41.359,23 e R\$ 39.468,22**, para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2003, respectivamente. No entanto, aduz a Recorrente que essas glosas são indevidas, pois é fato que as notas fiscais do referido serviço não foram solicitadas pela fiscalização, visto que toda documentação pertinente ao período foi disponibilizada para consulta. No intuito de justificar seu argumento, apresenta ao Anexo 1, às fls. 355-361, cópia das respectivas notas fiscais para conferência.

Apresenta, ainda, as planilhas contendo o detalhamento das Notas Fiscais não consideradas:

SERVIÇOS	Jan/03	Fev/03	Mar/03
1 – Serviços (Parecer)	34.604,22	39.191,96	27.622,89
2 – Serviços (Flexibrás)	68.458,55	80.551,19	67.091,11
Diferença (1-2)	(33.854,33)	(41.359,23)	(39.468,22)

Demonstrativo das NF-s de Serviços não considerados			
	NF-s	Valor	
J	55	13.331,68	Inspeção TSI
	56	18.198,07	Inspeção TSI
A	348	330,00	Frete
N	5738	1.994,58	Frete
	Total	33.854,33	
F	57	23.633,83	Inspeção TSI
	58	17.725,40	Inspeção TSI
E			
V			
	Total	41.359,23	
M	60	19.143,41	Inspeção TSI
	61	20.324,81	Inspeção TSI
A			
R			
	Total	39.468,22	

De seu turno, a DRJ, ao apreciar o recurso, manteve a glosa ao fundamento de que, para fins de aproveitamento de créditos, no regime de incidência não-cumulativa da contribuição, somente se consideram como insumos os serviços prestados por pessoa jurídica

domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

A DRJ, no que diz respeito ao dispêndios com **serviços de inspeção**, apresentou as seguintes considerações em sua decisão:

Segundo consta das notas fiscais n.ºs 55, 56, 57, 58, 60 e 61 (Anexo 1, fls. 344/350), os serviços de inspeção e testes são realizados em **conectores e acessórios** para tubulação flexível, os quais, segundo a própria requerente esclarece em sua Manifestação de Inconformidade, são itens adquiridos para “revenda” (cf. item 3 da Manifestação de Inconformidade, v. fl. 340), não se tratando os citados **conectores e acessórios**, portanto, de mercadorias que sejam propriamente fabricadas ou produzidas pela empresa.

Ou melhor dizendo: ainda que se considerem os **conectores e acessórios** como partes integrantes dos “tubos flexíveis revestidos com plástico”, fabricados pela empresa, fato é que os serviços de inspeção não se fizeram **aplicados ou consumidos** no processo fabril dos bens (tubos plásticos) efetivamente produzidos pela interessada, mas sim nos conectores e acessórios, que, como já visto, não são fabricados pela mesma, nunca podendo, portanto, serem entendidos como insumos, na redação do § 5º, I, “b”, do art. 66 da IN SRF n.º 247/2002.

Observe-se ainda, em relação aos bens adquiridos para revenda, que somente há previsão para a apropriação de créditos sobre as despesas a que, tão-somente, correspondam efetivamente as respectivas aquisições de referidos bens, consoante se observa no art. 3º, inciso I, da Lei n.º 10.637/2002 (reproduzido no art. 66, inciso I, “a”, da IN SRF n.º 247/2002), inexistindo previsão para a apuração de créditos sobre **serviços**, tais como “inspeção e testes”, eventualmente aplicados em “bens adquiridos para revenda”.

Além do mais, pela própria natureza dos serviços de inspeção, faz-se evidente que, mesmo que se tratasse de inspeção, não nos conectores e acessórios, mas, nos próprios “tubos plásticos” fabricados pela empresa – citamos apenas para argumentar -, não se está diante, evidentemente, de serviço **aplicado ou consumido no processo de fabricação de tal produto**.

Sendo assim, na forma da legislação anteriormente colacionada, deve ser mantida a glosa, na base de cálculo de créditos do PIS/Pasep, dos valores que correspondem às notas fiscais n.ºs 55, 56, 57, 58, 60 e 61 (Anexo 1, fls. 344/350), já que os serviços de inspeção e teste em comento foram realizados em **conectores e acessórios**, adquiridos pela empresa para revenda, e não, propriamente, foram aplicados ou consumidos no processo fabril dos “tubos flexíveis revestidos com plástico”, que se consistem, efetivamente, nos produtos de fabricação/produção realizada pela empresa.

Quanto aos **serviços de frete**, o órgão julgado *a quo* assim se manifestou:

Já com relação às alegadas despesas com serviços de frete, supostamente objeto dos documentos fiscais n.ºs 348 e 5738, emitidos no mês de janeiro 2003 (cf. Manifestação de Inconformidade, fl. 339), o recorrente deixou de apresentar as notas fiscais e/ou conhecimento de transporte correspondentes, o que se faz estritamente necessário para a comprovação do que se alega, já que, segundo o relato da fiscalização em seu Parecer n.º 1.649/2008 (no item “Serviços Utilizados como Insumos”), foram glosados apenas os serviços de inspeção.

De qualquer modo, ainda que de serviços de frete efetivamente se cuidasse nos citados documentos fiscais, a apropriação dos créditos correspondentes somente se

faria possível no caso de transporte de bens **comprados/adquiridos**, quando o ônus das despesas com o serviço de frete recaíssem, evidentemente, sobre o adquirente/interessado e quando já não tenham sido eventualmente incorporadas ao preço do bem adquirido, e, ainda, quando se referissem ao transporte de bens utilizados como insumos no processo produtivo da empresa, consoante disposições do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 c/c art. 66, § 5º, I, “b”, da IN SRF nº 247/2002, ambos aqui já trazidos à colação.

Por outro lado, caso os respectivos dispêndios tratem de serviços de frete na **venda** das mercadorias (tubos flexíveis) fabricadas e comercializadas pelo interessado, somente cabe a apuração de créditos a partir de 01/02/2004, mas não no trimestre de referência (1º trimestre de 2003), consoante disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 02, de 17/02/2005, a seguir transcrito, *in verbis*:

[...]

Fica claro, portanto, que sem que se saiba efetivamente sobre o que se trata nos documentos fiscais nºs 348 e 5738, não há como reconhecer qualquer possibilidade de apropriação de créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep sobre os respectivos dispêndios.

Portanto, deve ser mantida a glosa sobre “Serviços Utilizados como Insumos”, conforme promovido pela autoridade administrativa em seu Parecer e Despacho Decisório (fls. 313/322).

Já no Recurso Voluntário, as alegações apresentadas pela Recorrente para este assunto estão transcritas a seguir:

Primeiramente, é importante trazer à baila que a classificação dada pela RECORRENTE aos bens que foram objeto dos serviços de inspeção (conectores e acessórios) foi incorreta.

Isto devido ao fato de a RECORRENTE tê-los classificado como "bens adquiridos para revenda", quando na verdade tais bens foram efetivamente fabricados (industrializados) por ela e com seus próprios insumos, porém, por encomenda, isto é, em outro estabelecimento industrializador. Posteriormente, a RECORRENTE vendeu estes conectores e acessórios, industrializados por encomenda, para seus clientes.

Nesse contexto, o fato de a RECORRENTE ter classificado de forma incorreta os bens que foram objeto dos serviços de inspeção **não tem o condão de lhe retirar o direito de se creditar de tais serviços**. Isto porque, vigora no Processo Administrativo Tributário o **Princípio da Verdade Material**, o qual estabelece que a realidade dos fatos deve prevalecer sobre o forma, conforme explica a lição ALBERTO XAVIER:

[...]

Reforçando essa linha de raciocínio, destacam-se IPPO WATANABE e LUIZ PIGATTI JÚNIOR:

[...]

Com efeito, uma vez demonstrada que a classificação incorreta praticada pela RECORRENTE é irrelevante face à real natureza dos bens em comento, será demonstrado que a mesma detém o direito líquido e certo de se creditar dos serviços de inspeção por ela contratados, nos exatos termos do inciso II, do

art. 3º, da Lei n.º 10.637/02, bem como da alínea "b", do § 5º, do art. 66, da IN SRF n.º 247/02.

Isto porque, como dito, os conectores e acessórios são industrializados por encomenda na empresa GB - INDÚSTRIA MECÂNICA LTDA., conforme comprova o anexo contrato (**doc. 2**), e com os próprios insumos da RECORRENTE, consoante demonstra as anexas cópias do livro de saída e Notas Fiscais (**doc. 3**). Após a industrialização, tais bens são devolvidos para a RECORRENTE, nos termos das anexas cópias do livro de entrada e Notas Fiscais (**doc. 4**) e posteriormente vendidos a seus clientes, conforme comprova o anexo Livro de Saídas (**doc. 5**).

Note-se que fato de os conectores e acessórios serem industrializados por encomenda não descaracteriza a RECORRENTE como contribuinte de todos os impostos incidentes sobre operação de industrialização (e conseqüentemente como detentora do direito de se creditar), visto que a mesma é equiparada a estabelecimento industrial, conforme determina o inciso IV, do art. 9º, do Regulamento do IPI:

[...]

Nesse diapasão, a norma supra-transcrita deixa claro que a industrialização por encomenda praticada pela RECORRENTE é totalmente legal e conhecido do sistema tributário nacional, fato este que lhe garante usufruir de todos os créditos inerentes a uma operação de industrialização, tanto é assim que a RECORRENTE se credita para fins de PIS/COFINS dos insumos que adquire e envia para o estabelecimento industrializador.

Assim sendo, a decisão recorrida deve ser reformada para garantir o crédito de PIS/COFINS relativo ao serviço de inspeção contratado pela RECORRENTE.

Depreende-se da leitura do trecho acima que a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, limitou-se a contestar a glosa a título de serviços de inspeção, nada mais mencionando quanto à suposta glosa de dispêndios com serviços de transportes. Logo, a lide administrativa restringir-se-á à possibilidade ou não de aproveitamento de créditos de PIS para os gastos com serviços de inspeção.

Os produtos sobre os quais recaíram os serviços de inspeção e testes são denominados “Conectores e Acessórios **para Tubulação Flexível**”, como demonstram as Notas Fiscais Fatura de Serviços às fls. 356-361.

Esses produtos estão relacionados ao produto principal fabricado pela Recorrente, conforme art. 3º de seu Contrato Social, o qual expõe ter ela como objeto social a “fabricação, industrialização e comercialização de **tubos flexíveis** revestidos com plástico”, dentre outros, à fl. 25.

No âmbito da DRJ, a manutenção da glosa decorreu não mais da ausência documental a justificar o crédito (tese única da fiscalização), mas por divergência entre a definição do conceito de insumo adotado pela Recorrente

No entanto, após o julgamento do REsp 1.221.170/PR, este colegiado espousa o entendimento pelo qual são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei n.º 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados

direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Entendo, dessa forma, fazer jus a Recorrente ao crédito sobre os dispêndios com serviços de inspeção e testes nos referidos produtos, pois as atividades de inspeção e testes encontram-se abarcadas pela ampliação conceitual de insumos adotada pelo STJ no Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, sendo essenciais às atividades da Recorrente por estarem vinculadas de forma objetiva com o produto final a ser comercializado e sem as quais comprometer-se-ia a qualidade dos produtos a serem comercializados, e, conseqüentemente, a qualidade da própria atividade da empresa.

Logo, as glosas com serviços de inspeção devem ser revertidas.

3. Do necessário aproveitamento de créditos decorrentes do estoque de abertura.

No que diz respeito ao assunto deste item, a fiscalização assim concluiu sua análise no bojo do Parecer Seort/DRF/VIT n.º 1.649/2008:

Apuração dos Créditos Presumidos - Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura

Como se depreende do art.11 da Lei n.º 10.637/02, as pessoas jurídicas sujeitas à incidência do PIS/Pasep não-cumulativo, podem descontar crédito presumido, correspondente ao estoque de abertura dos bens adquiridos para revenda e dos utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda e na prestação de serviços, existentes em 1º de dezembro de 2002.

Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 32, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 12 de dezembro de 2002.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§1º e 2º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

Assim, na análise do documento de fls. 80 e 81, somente podem ser aproveitados os valores dos estoques de matéria-prima, visto que não existe previsão legal para crédito presumido de estoque de abertura, referente a materiais de consumo e materiais acessórios.

Nesta seara, após a realização dos ajustes, a parcela mensal do crédito presumido relativo a estoque de abertura perfaz um total de R\$ 18.242,01.

Estoque de abertura Matéria-Prima	Alíquota	Montante do Crédito Presumido	Parcelas Mensais do Crédito Presumido
R\$ 33.677.565,08	0,65%	R\$ 218.904,17	R\$ 18.242,01

A contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade, questionou este tópico nos seguintes termos:

De acordo com o parecer, foi considerado apenas o valor de R\$ 33.677.565,08 como estoque de abertura em dez/02 que, aplicando a alíquota de 0,65% gerará um crédito no valor de R\$ 218.904,17. Deve ser considerado também o valor de R\$ 6.211.801,06 (ver anexo 02) referente ao estoque de acessórios, que na verdade são itens adquiridos para "revenda" e que, de acordo com o art.11 da Lei nº 10.637/02 nos respalda o direito ao crédito. Teremos então um estoque de abertura no valor total de R\$ 39.889.366,14 no qual aplicando-se a alíquota de 0,65% nos dará um crédito de PIS no valor de R\$ 259.280,88 que dividido em 12 parcelas, apresentará um crédito de R\$ 21.606,74 mensais.

Estoque de abertura	Alíquota	Crédito Presumido	Parcelas Mensais do Crédito Presumido
R\$ 39.889.366,14	0,65%	R\$ 259.280,88	R\$ 21.606,74

A DRJ utilizou para indeferir esta parte do recurso os seguintes fundamentos:

Ainda em sua Manifestação de Inconformidade, o interessado insurge-se contra o entendimento da decisão recorrida, que glosou, a partir das informações prestadas no Dacon sobre o crédito presumido correspondente ao estoque de abertura de bens de que trata o art. 11 da Lei nº 10.637/2002, o excedente do citado crédito presumido informado naquele Dacon (na linha 20 da Ficha 04, v. fls. 67/69), que se originaria do valor do estoque referente a materiais de consumo e materiais acessórios, já que somente se poderia descontar crédito originado do valor do estoque de matéria-prima (fls. 80/81), correspondente a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

Alega o manifestante, em linhas gerais, que o estoque de acessórios – no valor de R\$ 6.211.801,06, cf.. Anexo 2, fls. 352/358 – também seria cabível de consideração no cálculo do crédito presumido, já que, na verdade, “são itens adquiridos para ‘revenda’ ”.

Em primeiro lugar, vale então reafirmar o entendimento da decisão recorrida, de que, no cálculo do valor do estoque, somente devem ser considerados os bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção, conforme transcrição do art. 11, *caput*, da Lei nº 10.637/2002, a seguir:

Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002. (gn)

Na forma do dispositivo legal acima, portanto, o estoque de abertura refere-se somente aos bens de que tratam os incisos I e II, do art. 3º, também da Lei nº 10.637/2002, incisos I e II esses já transcritos no item 2 do presente Voto, e que tratam, respectivamente, de: bens adquiridos para revenda (inciso I); utilizados como insumos na produção (inciso II). É correta, portanto, a interpretação da autoridade administrativa local sobre a legislação que rege a matéria ora sob exame.

O interessado, portanto, na demonstração do alegado, deveria comprovar que os itens que compõem o estoque de acessórios, cujos itens encontram-se discriminados no inventário às fls. 352/358 (realizado em 30/11/2002), tratam-se, efetivamente, de bens adquiridos para revenda e nunca de material de consumo da própria empresa.

A relação apresentada, contudo, elenca uma série de códigos – tais como ACC00009, ACCBD435124, ACOBX153, etc -, a partir dos quais é impossível certificar se, efetivamente, tratam-se de acessórios dos tubos flexíveis produzidos pela empresa, e de que sejam, comprovadamente, adquiridos para posterior revenda.

Mas não é só: ainda de que bens adquiridos para revenda se tratem, não é possível determinar como, naquele inventário de fls. 352/358, o interessado chegou a um estoque de produtos acessórios no valor de R\$ 6.211.801,06, já que, para chegar a tal valor, deduziu-se do valor que consta do inventário em novembro/2002 (R\$ 8.231.232,92, v. fl. 358) o valor de R\$ 2.019.431,86, a título de “Provisão de Acessórios Obsoletos”, sendo, ademais, impossível determinar, por exemplo, como se chegou à tal provisão, quais os critérios para mensurá-la, que tipos de acessórios adquiridos seriam, efetivamente, considerados obsoletos ou não, passíveis ou não de revenda, etc.

Sendo assim, na apuração do crédito presumido que corresponde ao estoque de abertura de bens, de que trata o art. 11 da Lei nº 10.637/2002, e em função da devida comprovação da possibilidade de sua apropriação, deve ser mantida a negativa de aproveitamento do estoque de acessórios do interessado, exatamente tal como promovido pela autoridade administrativa em seu Parecer e Despacho Decisório (fls. 313/322).

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte reitera as alegações da Manifestação de Inconformidade para tentar infirmar a glosa procedida pela fiscalização e a decisão de primeiro grau que a manteve, conforme abaixo:

A RECORRENTE tem o direito de obter o crédito de seu estoque de abertura, nos termos do art. 11, da Lei nº 10.637/02, visto que o fato de ter escriturado erroneamente bens adquiridos para revenda e utilizados como insumos não pode prevalecer sobre a verdade real dos fatos, ante o Princípio da Verdade Material, conforme explicitado no capítulo anterior.

Com efeito, conforme comprova o anexo (**doc. 6**), os bens classificados pela RECORRENTE como materiais de consumo e acessórios são, na verdade, bens adquiridos para revenda e/ou utilizados como insumos.

Vale ressaltar que, no termo de intimação lavrado em 17.03.2008, item I, nº5, foi solicitado apenas o "RELATÓRIO" dos bens correspondentes aos estoques de abertura, e que a "PROVISAO DE ACESSORIOS OBSOLETOS" informada neste relatório nada mais é do que um ajuste contábil regulamentado pelo RIR/99, Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999.

Desta forma, diante do Princípio da Verdade Real abordado no capítulo anterior, a qual a RECORRENTE se reporta em respeito ao princípio da economia processual, não existe controvérsia quanto ao aproveitamento do crédito, nos exatos termos do art. 11, da Lei nº 10.637/02.

A Recorrente novamente não conseguiu comprovar sua alegação de que o estoque de acessório, no valor de R\$ 6.211.801,06 corresponderia, na realidade, a itens adquiridos para revenda, eis que limitou-se ela a rerepresentar neste momento processual os mesmos documentos de sua Manifestação de Inconformidade, os quais já se encontram devidamente analisados pela DRJ.

Explico melhor.

O Anexo 6 do Recurso Voluntário, às fls. 556-564, corresponde à mesma relação, intitulada “Posição de Inventário – Período: 30-nov-2002”, já apresentada pela Recorrente como Anexo 02 de sua Manifestação de Inconformidade, às fls. 363-371.

Essa relação foi considerada insuficiente pela DRJ para comprovar que os itens que compõem o estoque de acessórios tratam-se, efetivamente, de bens adquiridos para revenda e nunca material de consumo da própria empresa.

Ainda de acordo com a DRJ, a relação apresentada elenca uma série de códigos – tais como ACC00009, ACCBD435124, ACOBX153, etc -, a partir dos quais é impossível certificar se, efetivamente, tratam-se de acessórios dos tubos flexíveis produzidos pela empresa, e de que sejam, comprovadamente, adquiridos para posterior revenda.

Como não foram apresentados pela Recorrente elementos outros nos autos que permitam comprovar suas alegações, o crédito presumido de que trata o art. 11 da Lei n.º 10.637/2002 deve permanecer como apurado pela fiscalização.

Portanto, por corroborar com a decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* quanto a este item, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário nesta parte.

III - Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para permitir o aproveitamento de créditos do PIS para os dispêndios com serviços de inspeção.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes