



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

Processo nº 12585.000018/2009-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3402-001.240 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 30 de janeiro de 2018
Assunto Solicitação de diligência
Recorrente TUPY FUNDIÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do processo em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado).

Relatório

Versa o presente processo, juntamente com os seus apensos, sobre Pedido de Ressarcimento nº 30029.80088.220906.1.1.09-3600 (fls.05/08), transmitido em 22/09/2006 e das Declarações de Compensação nº 27753.11397.220906.1.3.09-4013, apensado o processo nº 12585.000019/2009-58 (fls.9/12), entregues pela empresa TUPY FUNDIÇÕES LTDA. O crédito pleiteado decorre de pretensão saldo credor da COFINS referente ao 2º Trimestre/2005, no montante de R\$ 7.167.772,21, e foi parcialmente utilizado para compensar os débitos declarados no PER/DCOMP acima relacionado. Ressalta-se que a empresa Tupy Fundições Ltda (Recorrente), incorporado pela Tupy S/A, é fabricante de autopeças e atua no mercado interno e externo.

Objetivando verificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado a Recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos e documentos, conforme os consta nos Termos de Intimação de fls.14/35 e 48/56. Depois da análise da documentação apresentada pela Recorrente e das declarações e informações existentes nos sistemas da RFB, foi prolatado Despacho Decisório às fls.130/145, que glosou crédito no valor de R\$ 453.949,03, deferindo parcialmente o Ressarcimento pleiteado no valor de R\$ 6.713.823,18.

A Declaração de Compensação a ele vinculada foi homologada até o limite do crédito deferido e bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me do relatório da decisão recorrida, vazada nos seguintes termos (fls. 1.405/1.460):

"(...) Com base nos documentos apresentados pelo contribuinte foram apuradas inicialmente as receitas de mercado interno e externo para apuração do rateio da proporção que foi aplicada na determinação do crédito da COFINS. O Demonstrativo da receita no Mercado Interno consta às fls. 133/134, o demonstrativo das receitas de exportação consta às fls. 142/150 e a apuração da proporcionalidade encontra-se às fls. 135/136.

• Na análise das Receitas foram feitas às seguintes considerações:

1. As receitas foram apuradas com base nos CFOP — Código Fiscal de Operações e Prestações - informados em notas fiscais nos arquivos em meio digital, apresentadas pelo contribuinte.

2. Na apuração da receita de mercado interno estão consideradas as vendas de mercadorias à Zona Franca de Manaus e às empresas consideradas preponderantemente exportadoras. Embora não ocorra incidência da Cofins nestas operações por determinação legal, elas são computadas para determinar o rateio da proporção entre as receitas de mercado interno e externo para a apuração do crédito. Os valores referentes a essas vendas foram excluídos quando da apuração da Cofins. As "Receitas Financeiras" e "Outras Receitas" declaradas em Dacon foram demonstradas pelo contribuinte, analisadas e aceitas pela fiscalização.

3. As exclusões declaradas na Dacon referente a "Receitas Isentas, não alcançadas pela Incidência da Contribuição, com Suspensão ou Sujeitas a Alíquota Zero" foram demonstradas pelo contribuinte a aceitas pela fiscalização.

4. Quanto à rubrica "Vendas Canceladas e Descontos Incondicionais" foram analisadas amostras de notas fiscais e os valores constantes nos arquivos digitais foram apresentados segregados por tipo de vendas, ou seja, de vendas destinadas à exportação, ao mercado interno, à Zona Franca de Manaus ou a empresa preponderantemente exportadora. Considerando que a exclusão da receita para a apuração da Cofins somente pode ser considerada quando a operação esta sujeita a incidência da contribuição, não houve ajustes a serem efetuados pela fiscalização, nos valores informados.

5. Em relação às Receitas de Exportação foi considerado o entendimento dado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 356/88, que determina que a receita bruta de vendas nas exportações deve ser aferida pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em

moeda estrangeira à taxa cambial, fixada pelo Banco Central do Brasil, na data de embarque dos produtos para o exterior, sendo tratadas como variações monetárias as diferenças verificadas a partir da data de saída dos produtos do estabelecimento. Assim, a fiscalização adotou para a apuração da base de cálculo de receitas brutas de exportação, os valores constantes no sistema da RFB, após confrontá-los com os demonstrativos de exportações apresentados pelo contribuinte.

6. Os valores apurados de receitas de exportações não coincidiram com os valores do contribuinte, conforme tabela abaixo:

(...).

Nos valores das bases de cálculos apurados com base nos demonstrativos de exportações apresentados pelo contribuinte, não estão computadas as notas fiscais que não tinham uma DDE vinculada.

- Na apuração da Base de Cálculo foram analisados os Dacon, as Notas Fiscais, pelo “CFOP”, sendo feita a verificação se os códigos utilizados para apuração de crédito estavam dentro do conceito de insumo, os fornecedores em situação fiscal Inapta, as aquisições de serviços de transportes, os ajustes negativos de créditos, os serviços utilizados como insumo, as importações de produtos para industrialização, os bens utilizados como insumos, a depreciação de bens do ativo imobilizado e a despesa de energia elétrica.*

- Em relação aos fornecedores em situação inapta, o contribuinte conseguiu demonstrar que as operações efetivamente ocorreram, através da apresentação das notas fiscais emitidas e a comprovação dos respectivos pagamentos, não sendo necessário ajustes e glosas por parte da fiscalização.*

- Quanto aos créditos calculados sobre: importação de produtos para industrialização, aquisição de bens utilizados como insumos, depreciação de bens do ativo imobilizado e energia elétrica, foram ratificados pela fiscalização.*

- Os créditos apurados sobre serviços, foram glosados os valores que não se enquadravam no conceito de insumo com base na Solução de Cosit nº 173 e 174 de 22.05.2009 e no art. 30 da Lei nº 10.833/2003 ou por estarem sujeitos à retenção. A relação das glosas encontra-se às fls. 171/205. Às fls.138 consta planilha com as alterações efetuadas pela fiscalização. (obs: Na verdade as Soluções citadas são da Disit da 8ª Região Fiscal).*

- Às fls. 139/140 encontra-se a apuração de créditos calculados pela fiscalização para o trimestre.*

- O contribuinte teve ciência do Despacho Decisório que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento, homologando as compensações até o limite do crédito deferido. De acordo com o contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade a ciência ocorreu em 12/08/2010. Não foi anexado ao processo o Aviso de Recebimento, nem feita qualquer referência a data da ciência nos despachos lavrados no processo. No sistema SUCOP também não foi possível*

identificar o Aviso de Recebimento, motivos pelos quais será acatada a data pelo contribuinte informada.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE:

Preliminar de Nulidade:

O contribuinte ingressou com a Manifestação de Inconformidade em 15/09/2010 às fls. 220, argumentando em síntese que:

- *Houve cerceamento do direito de defesa por insuficiência de informações, tendo em vista que os anexos não foram disponibilizados junto com o Despacho Decisório, o que geraria sua nulidade.*

- *As notas fiscais de entradas e saídas em meio digital, contabilidade em meio digital, demonstrativo de depreciação de bens do ativo imobilizado, demonstrativo de composição de “Outras Receitas” declaradas no Dacon, Demonstrativo das Vendas Canceladas e Descontos Incondicionais, etc... não foram entregues com o Despacho Decisório.*

- *Enfatiza a importância de tais documentos, exemplificando o fato de que para o cálculo da proporção entre as receitas do mercado interno com as do mercado externo, as receitas do mercado interno foram calculadas a partir dos CFOP das notas fiscais, e que sem as notas fiscais não poderia conferir as informações utilizadas não sendo possível se defender satisfatoriamente.*

- *Invoca a garantia constitucional da ampla defesa insculpida no art.*

5º, LV, alegando sua violação, na medida que os fundamentos da não homologação desta compensação, não comportam as informações necessárias para que a Recorrente possa se defender, devendo ser reconhecida a sua nulidade.

- *Só teve acesso aos referidos anexos em 06/09/2010, por ter feito cópia do processo. Ou seja, só houve ciência dos anexos faltando 7 dias para a apresentação da presente Manifestação.*

- *Não tendo acesso ao conjunto probatório que embasa as alegações fiscais tempestivamente, o contribuinte ficou impedido de compreendê-las em sua integralidade e, como consequência, de exercer com plenitude seu direito, constitucionalmente assegurado ao contraditório, clamando pela nulidade do Despacho Decisório.*

- *Por fim cita a jurisprudência administrativa e a doutrina acerca das nulidades dos atos administrativos.*

Apuração dos Créditos:

- *Apesar da correção do procedimento adotado pela Recorrente, a autoridade administrativa decidiu deferir apenas parcialmente o pedido de ressarcimento e homologar as declarações de compensação apenas até o limite dos créditos deferidos, deixando de reconhecer grande parte dos créditos apurados pela Recorrente, com base em dois fundamentos:*

1. *Receitas de exportações: a autoridade administrativa adotou o entendimento de que, nas exportações, o valor base para apuração dos créditos de COFINS deve ser o resultante da conversão em moeda nacional, do valor da receita bruta de vendas nas exportações expresso em moeda estrangeira, utilizando a taxa cambial fixada pelo Banco Central do Brasil na data do embarque dos produtos no exterior, sendo tratadas como variações monetárias às diferenças verificadas a partir da data de saída dos produtos do estabelecimento da Recorrente. Assim, considerando que houve desvalorização da moeda estrangeira no período, a autoridade administrativa, adotando tal entendimento, indeferiu significativa quantidade de créditos apurados pela Recorrente, e 2. Serviços utilizados como insumo: a autoridade administrativa entendeu que uma extensa lista e serviços contratados pela Recorrente no desempenho de suas atividades não daria direito a crédito, tendo elaborado uma lista de fornecedores e respectivos serviços que foram desconsiderados em função deste entendimento.*

Momento de Apuração de Créditos nas Operações de Exportação:

- *A autoridade administrativa menciona que "o mês de emissão das notas fiscais nem sempre coincide com o mês do embarque, quando comparados os números das DDE vinculadas às notas fiscais". Sem dúvida, trata-se de constatação óbvia, pois considerando o grande volume de exportações da Recorrente e o tempo/burocracia que existe, para qualquer outro contribuinte, entre a saída das mercadorias de seu estabelecimento, chegada ao porto, preparação e o seu efetivo embarque, comum é que se ultrapasse o limite do mês corrente.*

- *Por conta disso, a autoridade entendeu necessário "adotar uma referência para apurar a base de cálculo das exportações" passando a adotar, para esses fins, o disposto na Portaria nº 356/88, que de fato prevê a data do embarque das mercadorias como marco para cálculo da receita bruta de vendas.*

- *Tal Portaria foi criada especificamente para tratar dos artigos 290 e 293 do Decreto nº 85.450/80, que então vigorava como o Regulamento do Imposto de Renda.*

- *Ambos os artigos do RIR/80 se referiam a um benefício fiscal existente à época e já revogado, consistente na exclusão, para fins de cálculo do lucro líquido do exercício, da parcela de lucro correspondente à exportação de produtos manufaturados.*

- *Entretanto, o RIR/80, em seu artigo 290 - que previa o benefício, não fazia qualquer limitação à data do embarque como sendo a definitiva para apurar o valor da exportação. Cabia ao Ministério da Fazenda, a sua vez, apenas relacionar os produtos abrangidos pelo benefício.*

- *Assim, pode-se afirmar que a referida Portaria, cuja competência era apenas a de listar os produtos manufaturados alcançados pelo benefício, acabou por criar uma norma geral tributária aplicável as exportações, extrapolando sua competência e, portanto, tornando-a manifestamente ilegal e inconstitucional.*

- *Ainda que se admita sua legalidade, o que se faz apenas a título argumentativo, não há dúvidas de que a mesma foi editada*

exclusivamente para tratar dos já citados dispositivos do RIR/80 e que não poderia ser aplicável a esta contribuição, tanto pela falta da competência legal quanto pela existência de previsão específica na legislação da COFINS, sem exceções ou delegações de competência.

- *Ademais, não apenas a ilegalidade da Portaria é relevante para o presente, mas também a realidade econômica da época em que essa Portaria foi editada, com oscilações freqüentes na taxa de câmbio e inflação galopante - fatores que teriam enorme influência no benefício fiscal então vigente, realidade completamente distintas da atual e que mais de 20 anos se passaram e a sistemática de apuração da COFINS foi completamente alterada.*

- *Diante de tantas obrigações acessórias a que já estão sujeitos os contribuintes, é um absurdo ainda se pretender impô-los a obrigação de manter um controle comparativo entre cada saída destinada à exportação e o valor da data de cada embarque, com a finalidade de apurar eventuais diferenças relativas à variação cambial e, respectivamente, alterações no montante de crédito de Cofins a ser registrado.*

- *Na ocorrência de um atraso no embarque, por ato completamente fora do controle do contribuinte, como, por exemplo, uma greve dos servidores portuários, e as mercadorias levarem meses para serem embarcadas, ficará o contribuinte proibido de apurar e compensar seus créditos de Cofins relativos às exportações ou, o fazendo, ficaria sujeito a um possível estorno dos valores e, em consequência, a dispêndios extras para recolher as compensações realizadas supostamente de forma indevida ?*

- *Além das flagrantes e já demonstradas ilegalidade e inconstitucionalidade, não parece razoável que as regras trazidas pela referida Portaria sejam consideradas aplicáveis a Cofins, pelo que, portanto, se mostra correto o entendimento do contribuinte, no sentido de considerar o valor constante da data de saída dos produtos o respectivo faturamento, pois outra não é a previsão do artigo 1º, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 10.637/02.*

- *Conclui-se que a Portaria nº 356/88 não se aplica a Cofins e, conseqüentemente, ao presente processo administrativo, por diversos motivos: extrapolou sua competência, foi criada especificamente para tratar de um benefício aplicável ao imposto de renda, inclusive já revogado, ilegal, por criar normas gerais, e vai contra o previsto na legislação de regência da COFINS, que nada fala acerca da data do embarque.*

- *Portanto, resta claro que o procedimento adotado pelo contribuinte foi correto, pelo que não deve prosperar o entendimento da autoridade administrativa no presente processo.*

Dos Serviços Utilizados Como Insumos:

- *A autoridade fiscal fundamentou as glosas efetuadas nos créditos calculados sobre serviços em duas Soluções de Consulta emanadas pela Cosit com entendimento acerca da utilização de serviços como insumos. Entretanto, apesar de listar mais de 200 fornecedores, os*

contratos de prestação de serviços não foram analisados o que não possibilitou a autoridade fiscal verificar a função de cada um dos serviços glosados. Assim a decisão teve como fundamentação leis e decisões administrativas genéricas, sem ser estabelecido o link entre a fundamentação apresentada e o caso concreto.

- *Foi assim severamente prejudicado pelo tratamento genérico dado pela fiscalização para tratar do conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da Cofins.*

De acordo com o inciso II, do art. 3º da lei nº 10.637/2002, a natureza dos serviços, por si só não o classifica ou desclassifica como um insumo. O que importa é a forma de utilização desse serviço em certa atividade que irá servir à produção ou fabricação de outro bem. Essa análise não foi feita pela autoridade fiscal, que optou por glosar vultosa quantidade de serviços sem o detalhamento sobre a função de cada serviço.

- *Sendo assim, a glosa baseada em uma lista formal, objetiva, de serviços que sempre se caracterizam como insumos e serviços que nunca sejam classificados insumos, é um erro. As análises devem sempre ser feitas caso a caso, processo por processo, produto por produto, contribuinte por contribuinte. Clara e inequivocamente, a autoridade administrativa não teve esse cuidado no presente processo administrativo, o que findou por resultar em uma glosa equivocada de créditos.*

- *A expressão "insumos" a que se refere a legislação da Cofins nada tem a ver com os insumos para fins de IPI. Em primeiro lugar, pois a legislação da Cofins não faz referência a do IPI; em segundo, porque o regime de créditos da Cofins não encontra na Constituição o mesmo perfil do IPI. Para este, a Carta Magna trata do produto em si, incidindo o imposto sobre produtos industrializados e apurados os créditos sobre o tributo pago nas etapas anteriores.*

- *Quanto aos serviços, como já dito, o requisito da lei é que o serviço seja utilizado como insumo na produção ou fabricação. Assim, serviços, serão insumos sempre que a atividade prestada 'ou' a sua utilidade forem necessárias à existência do processo (produção) ou do produto (fabricação), ou, ainda, agregarem valor para que um ou outro adquira determinado padrão ou estado. Assim, quando o legislador falou em "utilizar como insumo", quis dizer que é necessário que se possa extrair de determinado bem ou serviço as utilidades que os mesmos possam ter para que o processo de produção ou o produto existam, tenham suas características e funções.*

- *Os "insumos" sujeitos ao creditamento são todos os elementos, físicos ou funcionais, dentre eles bens, serviços, utilidades e funções deles decorrentes, que de algum modo estão ligados ou possuem influência sobre os fatores de produção de uma empresa, previamente onerados pela Cofins quando de sua aquisição. Devem estar ligados as atividades de produzir e de fabricar, direta ou indiretamente. Logo, deve ser feita uma análise de trás para frente, ou seja, qual o produto fabricado? Identificado o produto, qual o método de produção? Que outros produtos, além de serviços, contribuíram, foram consumidos,*

utilizados, nesses processos? Que serviços e produtos foram utilizados na produção, seja para facilitar, alterar, aprimorar, permitir o bom andamento dos processos, agilizar, conservar, enfim, influenciar, de algum modo positivo ou necessário, a produção ?

- *As glosas foram efetuadas observando-se apenas a razão social do prestador, ou por vezes uma descrição resumida dos serviços constante na nota fiscal de serviços, o que pode induzir a erros e glosas equivocadas, como no presente processo.*

- *Cita alguns exemplos de glosas, que entende improcedentes, discriminando o prestador de serviço e o serviço prestado, contextualizando-o em relação ao processo produtivo:*

1. ELETRÔNICA LUDERS LTDA:

Serviços: Manutenção de máquina digital do laboratório metalúrgico.

Função: O laboratório metalúrgico integra o processo produtivo na medida em que analisa a composição das ligas metálicas.

2. SINTEL TECNOLOGIA E INFORMACAO LTDA:

Serviços: Sistema de comunicação entre a empresa e clientes (montadoras).

Função: A comunicação é necessária para o controle de fluxo de produção entre as empresas.

3. ELETRON.TEVETEC LTDA:

Serviços: Manutenção de monitor do centro de usinagem Heller.

Função: Centro de usinagem é o principal equipamento utilizado na etapa de usinagem.

dos produtos.

4. D.R. PROMAQ IND. E COM LTDA:

Serviços: Confecção de dispositivo de fixação de peça da empresa (capa de mancal) na máquina de usinagem.

Função: Realização da usinagem.

5. FEIC FERRAMENTARIA IND. E COM. LTDA:

Serviços: Alteração do ferramental (equipamento de produção).

Função: O ferramental é indispensável para a fabricação dos blocos de motores do bloco Lion da Ford.

6. C.A.L. CENTRO AUTOMOTIVO LTDA-ME:

Serviços: Recuperar motor de partida de empilhadeira.

Função: As empilhadeiras são fundamentais ao processo de produção, transportando matéria-prima e produtos acabados no pátio da fábrica.

7. AMÉRICO LUIZ BARBARO LTDA:

Serviços: Transporte de resíduos industriais para aterro sanitário.

Função: Ao longo do processo de fundição, há o descarte de resíduos industriais (areias para machos de fundição, escórias, etc.) que são encaminhados para o aterro próprio da fábrica (em consonância com a legislação ambiental). Não obstante o cumprimento da legislação ambiental, sem o qual a empresa pode ser penalizada e inclusive proibida de operar, o transporte dos resíduos é indispensável para que os mesmos não sejam alocados ao lado das linhas de produção e atrapalhem o processo produtivo. Na filial de Joinville, a Recorrente possui aterro próprio e também conta com o auxílio de fornecedores para o descarte de resíduos específicos.

8. BVQI:

Serviços: Prestação de serviços de auditoria de sistema de gerenciamento.

Função: Em atendimento as normas internacionais de qualidade de produção, a recorrente precisa obter certificação de seus produtos, dos processos de fabricação e do respeito as normas ambientais. A BVQI é contratada para auditar a fábrica e certificar o atendimento de tais padrões de qualidade. A certificação é feita para atender a normas internacionais de qualidade de produção, ou seja, tem como objetivo viabilizar a exportação de produtos pela Recorrente.

9. ENEW AUTOMAÇÃO LTDA:

Serviços: Prestação de serviços de instalação e manutenção de rede de energização; e, automação industrial.

Função: A instalação elétrica corresponde a manutenção de um local denominado "Pré-SET" onde são preparadas as ferramentas que serão empregadas na usinagem (etapa de acabamento dos produtos da Tupy). Trata-se de procedimento indispensável para organização de tal atividade.

10. SOCIEDADE EDUCACIONAL DE SANTA CATARINA:

Serviços: Prestação de curso do Controlador Lógico Programável (CLP).

Função: Formação essencial para operação de máquinas/ serviços de testes dos produtos fabricados pela Recorrente.

- *A listagem exemplificativa acima possui os seguintes serviços:*

manutenção de máquina ligada ao processo de produção, controle do fluxo de produção, processo de usinagem, fabricação de blocos de motor, controle de qualidade, formação de mão de obra para controle de qualidade, software gerenciador do processo produtivo e controle ambiental para funcionamento da fábrica. Não há como negar a importância e "utilização como insumo" dos serviços listados.

• *Assegura a Recorrente que sem esses serviços não continuaria a existir e operar.*

• *Explicita ainda, que a glosa de créditos de alguns serviços, listados na planilha anexa, são ainda mais gritantes que os exemplos expostos acima. Todavia, o fiscal sequer se deu ao trabalho de explicar, serviço a serviço, o porquê da equivocada glosa. Preferiu listar de forma genérica os fornecedores de serviço para em seguida estabelecer, sem maiores explicações, um número de crédito com o qual concordava.*

• *Solicita ao órgão julgador que as glosas somente poderão prosperar se o fiscal analisar cada crédito glosado, apontando o valor daquele determinado bem/serviço e o porquê da glosa. Caso contrário, glosas por amostragens, listas genéricas e presunções serão, facilmente, declaradas nulas, seja administrativamente, seja judicialmente.*

• *Conclui que sua Manifestação de Inconformidade está focada pontualmente em relação à incorreta utilização da Portaria nº 356/88, para definir a data do auferimento da receita de exportação, mencionada pela autoridade fiscal, o que não se aplica.*

Assim, entende que o presente processo administrativo, por diversos motivos extrapolou sua competência, tendo em vista que a Portaria foi criada especificamente para tratar de um benefício aplicável ao imposto de renda, inclusive já revogado, ilegal, por criar normas gerais de direito tributário, e vai contra o previsto na legislação de regência da Cofins, que nada fala acerca da data do embarque como sendo a correta para se verificar o valor das exportações.

Portanto, resta claro que o procedimento adotado pelo contribuinte foi correto, pelo que não deve prosperar o entendimento da autoridade administrativa no presente processo quanto a esta questão.

• *Quanto aos serviços glosados, entende que ficou evidente que a autoridade fiscal não analisou cada serviço e respectiva função, se limitando a descrever uma lista de fornecedores "glosados". Isso por si só é razão para se anular o auto por falta de fundamentação, glosando serviços clara e indissociavelmente pertinentes à produção e fabricação dos bens da Recorrente.*

• *No pedido solicita que a presente Manifestação de Inconformidade seja recebida e julgada procedente, para reformar integralmente o Despacho Decisório, de modo que seja deferido integralmente o pedido de ressarcimento de Cofins e reconhecido o direito da Recorrente a integralidade dos créditos declarados para, consequentemente, serem homologadas todas as compensações declaradas no presente processo, e*

• *Na hipótese de o pedido acima não ser acolhido, que seja considerado nulo o Despacho Decisório em face do vício material caracterizado pelos equivocados critérios adotados pela autoridade administrativa quando da análise dos serviços utilizados como insumos pela Recorrente e pelo total descuido na elaboração da decisão.*

• *Às fls. 1.326 e 1.353, o contribuinte juntou ao processo julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça, na tentativa de comprovar a prevalência do entendimento*

ampliado acerca do conceito de insumos para fins de não cumulatividade.

É o Relatório.

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, foram parcialmente acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão DRJ no Rio de Janeiro (RJ) nº 12-72.388, de 28/01/2015, abaixo transcrito (fls. 1.405):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO. DATA DO EMBARQUE. A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque aos produtos para o exterior assim considerada aquela averbada pela autoridade competente na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

INSUMOS. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

FRETE. ARMAZENAGEM. CREDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. Os serviços de frete e armazenagem somente admitem crédito se ocorrerem na operação de venda, desde que a despesa seja suportada pelo vendedor.

MANUTENÇÃO. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. As despesas efetuadas com manutenção e assistência técnica em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins. No caso da utilização de partes e peças, o custo só dará direito a crédito caso não estejam incluídas no ativo imobilizado.

LOCAÇÃO. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. Somente as despesas de locação com prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa, geram crédito.

LOCAÇÃO. CRÉDITO. VEÍCULOS AUTOMOTORES. A locação de veículos automotores não gera direito ao crédito previsto no inciso IV, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não ser considerado como

máquina ou equipamento. A despesa com locação de veículos automotores pode gerar crédito na hipótese se de ser enquadrada como insumo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. Tendo sido o Despacho Decisório proferido em estreita obediência aos ditames da norma processual regente, dando total condição ao impugnante de expressar plenamente sua inconformidade, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa muito menos na sua nulidade.

DESPACHO DECISÓRIO. PARTE NÃO IMPUGNADA. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO. Será considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, sendo definitiva a decisão na parte referente a esta matéria.

DOCUMENTO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. IMPROCEDENTE. Os documentos em língua estrangeira anexados aos autos do processo devem ser acompanhados de sua tradução juramentada.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em 03/06/2015 (fl. 1.466), uma terça feira, sendo que na quarta feira foi feriado *Corpus Christi*, a Recorrente foi devidamente notificada por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e não resignada com a decisão, a empresa em 03/07/2015 (fl. 1.473), interpôs o presente recurso voluntário, (fls. 1.473/1.498) o qual, repisa os argumentos de sua impugnação e em suma, nas conclusões, alega as seguintes razões (a identificação dos itens refere-se ao do RV):

iii. primeira nulidade: falta de elementos e documentos que permitam a recorrente entender os reais motivos para o indeferimento do direito creditório;

iv. segunda nulidade: a decisão recorrida inovou nos argumentos para fundamentar a negativa dos créditos;

v - terceira nulidade: além das nulidades suscitadas anteriormente, até hoje a Tupy não tem acesso ao inteiro teor do processo, via o e-CAC;

vi - momento de reconhecimento da receita de exportação para fins de apuração do crédito da COFINS;

vii - os serviços utilizados como insumos;

vii.a - serviços de transporte e armazenagem vii.b- serviços de manutenção e assistência técnica vii.c- locação de mão-de-obra, máquinas e equipamentos Por fim, requer a Recorrente que seja recebido e processado o presente recurso voluntário, para que dar-lhe provimento, de modo a:

(a) anular os atos decisórios proferidos neste processo administrativo, em função do cerceamento do direito da Recorrente à ampla defesa, ao contraditório e em razão da inovação da fundamentação da decisão ora recorrida; ou então

(b)baixar o processo em diligência para análise pela fiscalização dos contratos e documentos que comprovam o direito creditório ora debatido, de modo a se prestigiar a economia processual e a ampla defesa e o contraditório;

Caso entendam que os argumentos jurídicos expostos são suficientes para demonstrar o direito creditório da ora Recorrente, requer seja dado provimento ao presente recurso para reconhecer a integralidade do crédito em seu favor e, consequentemente, determinar a homologação das compensações declaradas nos autos deste processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade do Recurso

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido por este Colegiado.

2. Objeto da lide

Consta dos autos que a Recorrente tem como atividade econômica preponderante a fundição de ferro e aço para fabricação e a comercialização de autopeças, conforme prevê o art. 3º do Estatuto Social (fl. 117):

Artigo 3º: A Companhia tem por objeto:

a) A indústria metalúrgica, de fundição e mecânica.

b) O comercio, importação e exportação de produtos e mercadorias, direta ou indiretamente, relacionados com sua atividade industrial (...).

Assim, toda a celeuma instaurada cinge-se em torno da validade do aproveitamentos de créditos da Contribuição ao PIS, apurados no regime não cumulativo, na indústria metalúrgica, de fundição e mecânica (produção de autopeças).

3. Conceito de Insumos

No que se refere ao desconto de créditos, o núcleo da questão em combate, concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos - bens e serviços adquiridos, que geram direito aos créditos do PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida

Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições - na mesma ordem - a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Atualmente, este Conselho Administrativo (CARF), na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

Filho-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...) ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (...).

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - **que sejam aplicados na produção** - de bens ou serviços, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

Em suma, o entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

(...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Em resumo, especificamente falando, são **os custos de produção**, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo, como exemplo, as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa.

Nesse escopo, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar neste caso sob exame, quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos (que integram o custo de produção).

4. Da necessidade de Diligência

Entendo que não é possível ainda adentrar ao mérito do presente processo pelo órgão Colegiado. Isto porque, antes disso, uma questão prejudicial deve ser adequadamente respondida, saneando o processo, para que nenhuma das partes que compõe o litígio tenha tratamento desconforme a legislação tributária que rege o processo administrativo fiscal.

Trata-se de questão abordada no Recurso Voluntário acerca do ACESSO ao inteiro teor do processo, e que motivou o alegado **cerceamento do direito de defesa** por parte da Recorrente, demandando, portanto, que o caso *sub judice* seja convertido em diligência para verificação das alegações e documentos (extratos do e-CAC que foram apensados aos autos) o que necessita de verificações da ocorrência por parte do Fisco. Explico.

Aduz a Recorrente em seu recurso que (fl. 1.480) *“(...) até hoje o Fisco não disponibilizou o inteiro teor do processo no sistema do E-CAC! Então, além da nulidade suscitada na manifestação de inconformidade, a Recorrente traz um fato novo: ainda não está*

disponível no sistema do E-CAC a cópia integral do processo, o que impede a Recorrente de ter acesso às informações e aos documentos que são objeto de discussão no presente caso.

Ressalta que o "**cerceamento do direito de defesa torna-se ainda mais evidente agora que nem acesso ao próprio processo** a Recorrente tem!" e que para elaboração do presente Recurso, é necessário rever os documentos, as alegações, fazer referência a cada um dos elementos para demonstrar o seu direito ao crédito ora pleiteado. Mas nem isso a Recorrente teve oportunidade de fazê-lo.

E prossegue afirmando que "(...) *Apenas para ilustrar a situação de total descaso do Fisco com a ora Recorrente, basta verificarmos que nas "telas" do sistema do E-CAC aparecem vários processos aos quais o contribuinte tem acesso ao seu inteiro teor, mas nenhum deles é o número do presente processo (Doc. 03)!*

Veja-se que, antes de chegar nestas "telas", a Recorrente informa a senha de acesso, juntamente com o E-CNPJ; ela é direcionada à tela principal, acessa o botão "legislação e Processo", depois "processo Digital-Consulta"; processo Digital; Consultar processos Digitais, e, dessa forma, chega à tela que aponta os processos que a Recorrente tem acesso ao inteiro teor, mas que, em nítido cerceamento do direito de defesa, não consta o processo em questão (Doc. 04)".

Os referidos documentos comprobatórios (Doc. 03 e 04), encontram-se apensados aos autos às fls. 1.584/1.600.

Por fim, em resumo a Recorrente argumenta também que sobre a glosa dos créditos carece de relação de causa e efeito entre o conceito de insumos defendido pelo Fisco e a lista de créditos glosados, e ainda não se permitiu à Recorrente acessar todos os elementos utilizados pelo Fisco para a construção do seu entendimento, impedindo, dessa forma, que ele pudesse ser devidamente compreendido e contestado.

Pois bem. Como relatado nos autos, com base em análises realizadas pelo Fisco em arquivos digitais e documentos fiscais, foram geradas glosas de créditos de diversas naturezas, que geraram insuficiência de recolhimento do COFINS não cumulativa apurados no 2ª trimestre de 2005.

Quanto as glosas, trata-se de mais um confronto entre a fiscalização e o contribuinte acerca do conceito de insumo trazido nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

E mais uma vez, as glosas efetuadas nos créditos seguiram o critério da regra da experiência. A fiscalização, baseada no objeto social da pessoa jurídica e nos critérios estabelecidos nas Instruções Normativas e Soluções de Consulta emanada pelo Fisco, valeu-se das informações constantes nos autos, dos nomes das contas contábeis nas quais as despesas foram apropriadas e glosou os créditos que no seu entender não guardavam relação de pertinência com a indústria de **fundição de metais (fabricação de produtos metalúrgicos - autopeças)**.

No entanto, este Colegiado vem adotando o critério do custo de produção para definir se um bem ou serviço deve gerar créditos das contribuições não cumulativas (forte nos arts. 289 a 291 do RIR/99).

Nesse sentido, devem ser considerados insumos suscetíveis de gerar créditos das contribuições não cumulativas todos os bens e serviços aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo e cuja subtração importe a impossibilidade da produção ou a produção de produto com qualidade inferior àquela que seria alcançada com a aplicação do insumo.

Isto posto e considerando a expressiva quantidade de elementos comprobatórios, para justificar glosas de créditos, materializados por meio de contratos de prestação de serviços, pedido de compras e notas fiscais, que se configuram como elementos inseridos no processo, tendo em vista que na autuação a autoridade fiscal utilizou planilha eletrônica identificando as glosas realizadas, não sendo possível assegurar que todos os documentos ora acostados foram analisados. Constata-se a utilização intensiva de arquivos digitais com geração de planilhas eletrônicas, tanto pelo autuante, como pela impugnante, planilhas essas que ao serem anexadas aos autos transformam-se em retratos estáticos, dificultando a sua utilização para fins de novas consolidações e cruzamentos.

Considerando que neste processo, não existe nenhum dado técnico que permita ao julgador estabelecer com segurança como os insumos glosados participam do processo produtivo, e considerando, ainda, que em outros processos do mesmo contribuinte houve a solicitação de DILIGÊNCIA no intuito de aclarar a questão, como em caso idêntico deste contribuinte, **mais precisamente no processo administrativo nº 19515.720975/2013-17;**

Voto no sentido de que, em respeito ao princípio da verdade material e da eficiência, e de conformidade com o disposto no art. 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União - PAF, este julgamento também seja convertido em **diligência** à repartição fiscal de origem - **DRF/JOINVILLE/SC**, a fim de que a autoridade fiscal, adote, entre outras, as seguintes providências:

(i) Preliminarmente, confirmar ou não, a veracidade das alegações da Recorrente, sobre a **indisponibilidade de cópia integral dos autos à interessada**, conforme alegado nos itens 26 a 39 de seu Recurso Voluntário (cópia de telas do Sistema Eletrônico de Acesso a Informações: e-CAC, anexado aos autos às fls. 1.584/1.600);

(ii) que seja intimada a Recorrente a apresentar LAUDO TÉCNICO elaborado por renomada instituição, credenciada perante a RFB, descrevendo detalhadamente seu processo produtivo, correlacionando-o com todas as glosas objeto deste processo. O referido LAUDO deverá identificar de forma discriminada como são empregados em seu processo produtivo os insumos glosados pela fiscalização (todos Bens e os Serviços glosados, correlacionados nos itens 40 a 90 do Recurso Voluntário), informando se a aplicação na produção se dá de modo direto ou indireto;

(iii) a autoridade fiscal, com base na apresentação do LAUDO, deverá elaborar **Relatório Fiscal conclusivo** sobre os fatos apurados na diligência, informado expressamente sobre o item (i) acima e também quais os valores de créditos reconhecidos e não reconhecidos (detalhar e consolidar por itens ou grupos conforme suas especificidades, todos os Bens e Serviços glosados), sustentado em informações do LAUDO, no critério utilizado na diligência realizada no **PAF nº 19515.720975/2013-17** e no critério adotado por este Colegiado, para

Processo nº 12585.000018/2009-11
Resolução nº **3402-001.240**

S3-C4T2
Fl. 1.622

aferir o que é INSUMO, inclusive podendo apresentar outros elementos que contribuam para o esclarecimento dessa matéria e manifestar-se sobre esta matéria.

(iv) após a conclusão dos trabalhos, a Recorrente **deverá ser intimada** do Relatório Fiscal de Diligência a fim de que, querendo, se manifeste no prazo de 30 dias (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

É como voto a presente Resolução.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra