



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13656.900218/2018-31
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3402-008.936 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrente EXPORTADORA DE CAFE GUAXUPE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. NULIDADE DESPACHO DECISÓRIO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO.

O trabalho fiscal realizado no presente processo deixa de identificar os fundamentos fáticos e jurídicos para as glosas perpetradas, prejudicando severamente o direito de defesa do sujeito passivo. Cabe, portanto, ser reconhecida sua nulidade em conformidade com o art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72, cabendo a elaboração de novo despacho decisório sanando as incongruências apontadas, com a reabertura de prazo de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do Despacho Decisório exarado, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Lazaro Antonio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado) Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Pedido de ressarcimento de PIS referente ao 1º trimestre de 2014 parcialmente deferido conforme Termo de Constatação Fiscal SAORT n.º 60/2018 (e-fl. 190 e ss.). Como se depreende deste termo, o crédito presumido pleiteado pela empresa foi integralmente reconhecido, sendo glosadas notas fiscais específicas referentes ao crédito de PIS/PASEP não cumulativo. Como indicado no Termo:

10. O crédito Presumido requerido pela empresa foi integralmente declarado no bloco F 100 do Sped Contribuições, com confirmação das receitas de exportação no sistema DW Aduaneiro **e os resultados confirmaram integralmente o pedido da empresa de crédito presumido**, conforme planilhas de **folhas n.º 195, 202 e 204**.

11. No que tange ao crédito de PIS/PASEP não cumulativo referente ao 1º trim/2014, tipo 301 (Exportação), **ocorreram glosas por parte do Fisco, e essas glosas constam da tabela “detalhamento itens NF”, de folhas 195, 202 e 204 dos autos, onde, na coluna E, com o título “regra”, encontram-se descritos, para cada item de cada nota fiscal onde houve glosa de crédito**, o motivo da glosa para a empresa pode exercer, eventualmente, a sua defesa. (e-fls. 191/192 - grifei)

Pelas planilhas anexadas pela fiscalização aos autos (arquivos não pagináveis), foi possível identificar uma única razão para glosa na coluna “regra”, conforme identificado no termo de constatação: “37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)”. Esta relatora aplicou um filtro na coluna regra para identificar essa razão, excluindo as linhas vazias trazidas nesta coluna:

• Janeiro/2014:

Detalhamento itens NF PIS jan.xls [Modo de Compatibilidade] - Microsoft Excel

FE	Tr	Me	Calculado	Regra	Rubrica Dacon	Número da NF	Dia da Emiss	Dia da Entr	N	CE	NCA	Descrição	Valor Item	Cred. Tot	Base do cálculo	
298	per	PIS	01/2014	Informado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Bens para revenda	1109	27/12/2013	29/12/2014	1	2.102	83951000	SACAFRIA JUTA NCVA-SACAFRIA JUTA NCVA	34.000,00	561,00	34.000,00
299	per	PIS	01/2014	Diferença	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Bens para revenda	1109	27/12/2013	29/12/2014	1	2.102	83951000	SACAFRIA JUTA NCVA-SACAFRIA JUTA NCVA	34.000,00	0,00	561,00
398	per	PIS	01/2014	Calculado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Bens para revenda	1109	27/12/2013	29/12/2014	1	2.102	83951000	SACAFRIA JUTA NCVA-SACAFRIA JUTA NCVA	34.000,00	0,00	0,00
400	per	PIS	01/2014	Informado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.797	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.334,50	55,02	3.334,50
401	per	PIS	01/2014	Diferença	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.797	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.334,50	0,00	55,02
402	per	PIS	01/2014	Calculado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.797	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.334,50	0,00	0,00
403	per	PIS	01/2014	Informado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.798	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.328,00	54,91	3.328,00
404	per	PIS	01/2014	Diferença	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.798	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.328,00	0,00	54,91
405	per	PIS	01/2014	Calculado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.798	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.328,00	0,00	0,00
406	per	PIS	01/2014	Informado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.799	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.328,00	54,91	3.328,00
407	per	PIS	01/2014	Diferença	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.799	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.328,00	0,00	54,91
408	per	PIS	01/2014	Calculado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.799	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.328,00	0,00	0,00
409	per	PIS	01/2014	Informado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.800	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.334,50	55,02	3.334,50
410	per	PIS	01/2014	Diferença	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.800	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.334,50	0,00	55,02
411	per	PIS	01/2014	Calculado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.800	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.334,50	0,00	0,00
412	per	PIS	01/2014	Informado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.805	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.302,00	54,48	3.302,00
413	per	PIS	01/2014	Diferença	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.805	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.302,00	0,00	54,48
414	per	PIS	01/2014	Calculado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.805	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.302,00	0,00	0,00
415	per	PIS	01/2014	Informado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.806	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.302,00	54,48	3.302,00
416	per	PIS	01/2014	Diferença	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.806	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.302,00	0,00	54,48
417	per	PIS	01/2014	Calculado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.806	09/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.302,00	0,00	0,00
418	per	PIS	01/2014	Informado	37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)	Serviços utilizados como insumos	2.822	10/12/2013	29/12/2014	1	0		FRE TE D100	3.308,50	54,59	3.308,50

• Fevereiro/2014:

Da mesma forma, na planilha correspondente a março/2014 a aba “cópia” traz ao final uma série de operações enquadradas como “SERVICOS ARMADOR –EXPORTACAO” para as quais a fiscalização indica um motivo para a glosa “Não enquadrado no art 3, II, Lei 10.637/02. Motivos 3, 22 e 47”.

Para buscar o detalhamento das glosas de insumos, foi anexado pela fiscalização aos autos a planilha das e-fls. 159/168 com uma longa relação de motivos para a glosa de créditos de PIS e COFINS sobre insumos. Nesta planilha são relacionados os motivos 3, 22, 45 e 47 mencionados pela fiscalização na planilha:

Produto ou serviço sem direito creditório	Fundamentação legal	Motivo da Glosa
<u>Insumo</u> não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação de serviço.	Solução de Consulta nº 38/2010 - DISIT - 8ª RF	3
O termo <u>insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica</u> , mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado e, em se tratando de bens, não estejam incluídos no ativo imobilizado.	Solução de Consulta nº 78/2005 – DISIT – 8ª RF	22
PRODUTOS QUÍMICOS EMPREGADOS NA REALIZAÇÃO DE TESTES DE QUALIDADE EM MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS ACABADOS. O termo <u>“insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa</u> , mas, sim, <u>tão somente</u> , como <u>aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.</u>	Solução de Consulta nº 419/2010 – DISIT - 8ª RF	45
MANUTENÇÃO E REPAROS EM EDIFICAÇÕES ALUGADAS. Por não serem benfeitorias, <u>não geram direito a crédito</u> de Cofins no regime não cumulativo <u>despesas correntes não indenizáveis com manutenção e reparos de imóveis alugados para fins comerciais cuja necessidade se deve ao uso regular da edificação e que acrescem vida útil ao imóvel igual ou inferior a um exercício.</u>	Solução de Consulta nº 139/2010 – DISIT - 6ª RF	47

Por fim, acresce-se que na planilha de março/2014, ainda na aba “cópia” consta uma descrição referente ao rateio proporcional da empresa e um aparente ajuste feito pela fiscalização:

RATEIO % – EMPRESA		
Interno (zero)	R\$ 1.625.718,74	7,905%
Externo (direto)	R\$ 28.420.323,17	92,095%
TOTAL	R\$ 18.571.737,78	100,00%
RATEIO % - FISCO		
MI tributada - Bloco 210 - 1	R\$ 161.437,73	0,534%
MI não tributada - Bloco 410 - 999	R\$ 1.625.718,74	5,382%
Exportação - Bloco 410 - 401	R\$ 28.420.323,17	94,084%
TOTAL	R\$ 30.207.479,64	100,000%

RATEIO R\$ – EMPRESA			
101 tributado	201 não tributado	301 exportação	
R\$ 0,00	R\$ 752,74	R\$ 28.068,65	R\$ 28.821,39
0,00%	2,61%	97,39%	100,00%
RATEIO R\$ - FISCO			
101	201	301	
R\$ 120,95	R\$ 1.217,96	R\$ 21.292,07	R\$ 22.630,98
0,534%	5,382%	94,084%	100,00%
R\$ 120,95	R\$ 465,22	-R\$ 6.776,58	glosa/ajuste

Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade alegando a nulidade do despacho decisório face a ausência da descrição detalhada e precisa das infrações cometidas e das irregularidades que ensejaram a redução do valor do crédito pleiteado. Sustenta, ainda, a legitimidade dos créditos sobre os serviços de armadores e armazenagem, sobre o ativo imobilizado e sobre os créditos considerados como extemporâneos pela fiscalização, mas se referem ao mesmo trimestre-calendário. Quanto ao cálculo do rateio proporcional, informa que a fiscalização indevidamente considerou apenas as receitas no mercado interno e não a receita bruta.

A defesa foi julgada improcedente pelo acórdão da DRJ, nos seguintes termos:

O Despacho Decisório em questão foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, competente para tal, e não há que se falar em preterição do direito de defesa ou falta de motivação, pois, pelo fato de ter sido dado à contribuinte o direito de apresentar sua manifestação de inconformidade, instaurando a fase litigiosa do procedimento, nos termos do disposto no art. 14 do Decreto n.º 70.235/1972, e não tendo havido qualquer ato que a impedisse de apresentar na manifestação, todos os seus argumentos e comprovantes contrários a não homologação, verifica-se que não foram feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Registre-se, ainda, que, pelas alegações de mérito contidas na manifestação de inconformidade, minuciosas e detalhadas, é possível perceber que o interessado compreendeu inteiramente as circunstâncias que teriam levado ao não reconhecimento do direito creditório e à não homologação, e pôde se defender perfeitamente, não tendo havido cerceamento do direito de defesa.

Verifica-se que a planilha elaborada pela autoridade fiscal "Posicionamentos Administrativos" traz o produto ou serviço sem direito a crédito, a respectiva fundamentação legal e o motivo da glosa, os quais funcionam como uma legenda nas demais planilhas apresentadas. Assim, sendo resta configurada a motivação de cada glosa. (...)

No entanto, como já mencionado anteriormente, não são todas as despesas necessárias às atividades da empresa que se enquadram no conceito de insumos. Para tanto as despesas devem se relacionar ao processo produtivo, o que não ocorre com os serviços

de armadores acima descritos, que se assemelham, como descrito pela interessada, a serviço de despachante e ocorrem após o processo de produção. (...)

As despesas de armazenagem só dão direito a crédito da contribuição quando ligadas diretamente às operações de venda, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

Portanto não há previsão para as despesas de seguros e taxas vinculados à armazenagem de mercadoria, assim como, reensaque, descarga, taxas de saída, locação de big bag etc. (...)

A interessada apresenta cópia de Nota fiscal que alega ser de compra de ativo imobilizado realizada em 06/03/2014 e afirma que o valor do referido crédito não fora considerado pela autoridade fiscal.

No entanto, a manifestante não comprova se tal aquisição se refere a maquinário utilizado em seu processo produtivo, não especifica sequer qual o tipo de máquina não fazendo, assim, jus ao mencionado crédito, conforme disposto na Lei nº 10.637/02 (...)

(...)

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deverá ser precedido da revisão da apuração das contribuições do período a que pertencem tais créditos.

Em sua manifestação a empresa defende a possibilidade do aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS/COFINS, uma vez que se trata de lançamento dentro do mesmo trimestre.

Quanto a este aspecto deve-se esclarecer que nos termos da legislação de regência, no âmbito da sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, a regra de aproveitamento dos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos é a sua utilização para desconto da contribuição apurada no mês. (...)

Contudo, situação diversa é aqui verificada, onde a contribuinte teria deixado de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixou de apropriá-los. Nesta hipótese seria necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração, e, em se verificando que foi recolhido valor maior que o devido, a contribuinte poderia solicitar o crédito relativo ao indébito apurado.

Tal procedimento somente seria possível mediante a retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-contribuições). (...)

Como se vê, a totalidade da receita bruta auferida no regime não cumulativo (mercado interno e exportação) faz parte do cálculo do rateio proporcional. Portanto, não merece reparos o cálculo efetuado pela autoridade fiscal. (e-fls. 237/245)

Intimada desta decisão em 27/03/2020 (e-fl. 247), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 15/06/2020 (e-fl. 248) reiterando as inconformidades apontadas em sua defesa inicial, enfrentando as alegações trazidas pela r. decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido, considerando a suspensão dos prazos processuais previstos no art. 6º da Portaria RFB n.º 543, publicada em 23/03/2020.¹ Uma vez que o sujeito passivo foi intimada da r. decisão recorrida em 27/03/2020, tempestivo o recurso voluntário apresentado em 15/06/2020, quando ainda estava vigorando a suspensão dos prazos processuais.

Uma das principais alegações do sujeito passivo gira em torno da nulidade do despacho decisório, por não ser possível identificar sua motivação. Essa alegação foi afastada pela r. decisão recorrida pelo fato do contribuinte ter trazido considerações detalhadas em torno da negativa do crédito, aduzindo que não houve prejuízo a sua defesa.

Contudo, pela simples descrição trazida no relatório deste voto, entendo que cabe razão ao contribuinte neste ponto, sendo certo que é possível confirmar que as glosas identificadas na planilha elaborada pela fiscalização não estão devidamente motivadas no relatório de auditoria entregue ao contribuinte.

De fato, pelo relatório fiscal constante do termo de constatação, observa-se que a razão para a glosa dos créditos estaria, exclusivamente, na coluna E da planilha anexa pela fiscalização, “*onde, na coluna E, com o título “regra”, encontram-se descritos, para cada item de cada nota fiscal onde houve glosa de crédito*”. A fiscalização em qualquer momento traz uma razão específica para a glosa ou mesmo identifica, de forma pormenorizada, quais seriam as rubricas que estariam sendo objeto de glosa e o fundamento jurídico para tanto.

Atentando-se para as planilhas anexas, observa-se que ela possui diferentes abas, não sendo possível sequer precisar qual seria a aba que a fiscalização teria considerado para o trabalho fiscal perpetrado. Como relatado, a única razão identificada em todas as planilhas que estaria na “coluna E”, como orientado pela fiscalização, seria a justificativa “*37 - Utilização de crédito extemporâneo (documento emitido/movimentado fora do período de apuração)*”.

Contudo, a utilização de crédito extemporâneo não é uma justificativa suficiente para a glosa do crédito, em especial considerando a previsão do art. 3º, §4º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 que preveem que “*o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*” Qual a razão pela qual a fiscalização considerou que o contribuinte não poderia tomar o crédito extemporâneo? Essa motivação não foi veiculada no termo de constatação fiscal.

Neste ponto, a própria r. decisão recorrida identificou a deficiência na motivação do despacho decisório, vez que traz fundamento legal e normativo não trazido pela fiscalização

¹ Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 29 de maio de 2020.
Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 30 de junho de 2020.
(Redação dada pelo(a) Portaria RFB n.º 936, de 29 de maio de 2020)
Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de julho de 2020.
(Redação dada pelo(a) Portaria RFB n.º 1087, de 30 de junho de 2020)
Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020.
(Redação dada pelo(a) Portaria RFB n.º 4105, de 30 de julho de 2020)

no termo de constatação quanto ao crédito extemporâneo, aduzindo que seria necessária a retificação da DCTF e da EFD-Contribuições:

Contudo, situação diversa é aqui verificada, onde a contribuinte teria deixado de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixou de apropriá-los. Nesta hipótese seria necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração, e, em se verificando que foi recolhido valor maior que o devido, a contribuinte poderia solicitar o crédito relativo ao indébito apurado.

Tal procedimento somente seria possível mediante a retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-contribuições).

Quanto às demais glosas perpetradas pela fiscalização, observa-se que **não há qualquer menção no termo de constatação fiscal**. Esta relatora, no relatório deste voto, buscou evidenciar o trabalho por ela perpetrado para buscar identificar as razões para as glosas dos serviços utilizados como insumos, utilizando-se de uma planilha anexada pela fiscalização aos autos. Contudo, observa-se que a fiscalização sequer faz menção a essa planilha no termo de constatação fiscal ou mesmo na planilha de glosas.

Neste ponto, a planilha geral elaborada pela fiscalização (a qual sequer foi feita menção no termo de constatação fiscal) não justifica de forma direta a razão pela qual a fiscalização não teria considerado como insumo os serviços prestados SERVICOS ARMADOR -EXPORTACAO-SERVICOS ARMADOR -EXPORTACAO (motivos 3, 22 e 45 e 47), TAXA DE SAIDA DE CAFE-TAXA DE SAIDA DE CAFÉ (motivos 3, 22, 45) e LOCACAO DE BIG BAG-LOCACAO DE BIG BAG (sem identificação específica de motivo para a glosa na planilha). Como visto pela planilha de motivos reproduzida no relatório, aquelas glosas para as quais há motivo relacionado tem como justificativa razões que sequer se referem aos itens glosados:

Produto ou serviço sem direito creditório	Fundamentação legal	Motivo da Glosa
Insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação de serviço.	Solução de Consulta n° 38/2010 - DISIT - 8ª RF	3
O termo <u>insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica</u> , mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado e, em se tratando de bens, não estejam incluídos no ativo imobilizado.	Solução de Consulta n° 78/2005 – DISIT – 8ª RF	22
PRODUTOS QUÍMICOS EMPREGADOS NA REALIZAÇÃO DE TESTES DE QUALIDADE EM MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS ACABADOS. O termo <u>“insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa</u> , mas, sim, <u>tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.</u>	Solução de Consulta n° 419/2010 – DISIT - 8ª RF	45
MANUTENÇÃO E REPAROS EM EDIFICAÇÕES ALUGADAS. Por não serem benfeitorias, <u>não geram direito a crédito</u> de Cofins no regime não cumulativo <u>despesas correntes não indenizáveis com manutenção e reparos de imóveis alugados para fins comerciais cuja necessidade se deve ao uso regular da edificação e que acrescem vida útil ao imóvel igual ou inferior a um exercício.</u>	Solução de Consulta n° 139/2010 – DISIT - 6ª RF	47

De que forma se refere ao crédito de armador a “manutenção e reparos em edificações alugadas”? Observa-se que as justificativas são gerais, não trazendo considerações específicas em relação aos créditos de insumos aparentemente glosados.

Quanto ao rateio proporcional, a fiscalização em qualquer momento traz o fundamento jurídico ou fático para a retificação do rateio por ela perpetrada, não trazendo razões fáticas ou jurídicas para o reenquadramento. Sequer é possível saber se efetivamente esse rateio afetou diretamente o crédito pleiteado, considerando que a fiscalização nada fala sobre o rateio no termo de constatação.

Diante de todas essas circunstâncias, entende-se que o trabalho fiscal realizado no presente caso encontra-se maculado de nulidade, por deixar de identificar os fundamentos fáticos e jurídicos para as glosas perpetradas, prejudicando severamente o direito de defesa do sujeito passivo, em conformidade com o art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Destaco abaixo a lição de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa López² sobre o tema:

No processo administrativo fiscal, dentre as nulidade mais comuns podem-se destacar: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; ou com preterição do direito de defesa; a ilegitimidade de partes; omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa e o não atendimento aos requisitos formais do lançamento. Algumas dessas questões arguidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade das partes; outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese arguida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de ato novo.

Objetivando considerações úteis ao prosseguimento e à solução do processo, com base no artigo 59, §2º do Decreto n.º 70.235/72³, destaco que cabe à fiscalização a formalização de novo despacho decisório com todos os fundamentos legais e fáticos para as glosas perpetradas, trazendo planilhas e demonstrativos que evidenciem as operações que foram glosadas e as razões para as glosas.

Deve-se salientar que para o Despacho Decisório não se aplica a vedação do art. 146, do Código Tributário Nacional - CTN (aplicável aos lançamentos de ofício), sendo pertinente o novo trabalho fiscal a ser realizado. Deve-se observar, sim, o art. 18, §3º, do Decreto n.º 70.235/72, aplicável aos processos de crédito solicitado pelo sujeito passivo (ainda que, na visão dessa relatora, tenha aplicação restrita para os Autos de Infração à luz do já mencionado art. 146, do CTN):

² Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 558-559.

³ "Art. 59 (...) § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo"

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) (grifei)

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do Despacho Decisório exarado, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne