



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16349.000447/2009-24
RESOLUÇÃO	3201-003.846 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem para que a autoridade administrativa, com base na documentação juntada aos autos pelo Recorrente, analise a certeza e liquidez do direito creditório alegado, tanto em relação às notas fiscais com CFOP 9999 quanto às notas fiscais com dados incompletos. Ao final, deverá elaborar Relatório Fiscal contendo os resultados da diligência, cientificando-os ao Recorrente, que poderá se manifestar. Após cumpridas providências, devolver o processo a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e reconheceu parcialmente o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) e Declarações de Compensação de créditos de COFINS não cumulativo, relativo ao 2º TRIMESTRE 2008, no valor de R\$ 7.139.763,00 (fls. 08 a 24), conforme demonstrativo abaixo:

Por meio do despacho decisório da EQAUD/DIORT/DERAT/SPO, de fls.

580 a 594, o Pedido de Ressarcimento foi parcialmente deferido e a Declaração de Compensação homologada até o limite do crédito deferido com base nos seguintes fundamentos:

i) De acordo com as análises efetuadas a empresa se enquadra no regime do COFINS não-cumulativo, havendo também a incidência de alíquotas diferenciadas. A empresa é montadora de veículos de transporte de carga e passageiros e fabricante de autopeças, atuando no mercado interno e externo tanto na aquisições de insumos como nas vendas de seus produtos. No mercado interno pratica também vendas para a Zona Franca de Manaus;

ii) As alíquotas normais de 7,6% referem-se a vendas de Auto Peças e Acessórios no mercado interno e de serviços referentes a Contratos de Manutenção Volks Total, Treinamento de Pessoal de Concessionárias e Comissão sobre Vendas de Auto Peças;

iii) As alíquotas diferenciada referem-se a produtos classificados pela TIPI (Tabela de Incidência de Produtos Industrializados - Veículos, Automóveis, Tratores, Ciclos e outros Veículos Terrestres, suas partes e Acessórios) nos códigos 87.04 com redução de 30,2% e 87.01, 87.05 e 87.06 com redução de 48,1% respectivamente sobre a alíquota de 9,6%;

iv) Também é aplicada alíquotas diferenciadas na venda de autopeças constantes do Anexo I e II da Lei 10.485/02 e incluídos pela Lei 10.865/04 para comerciantes ou varejistas no valor de 10,8%;

Da Apuração da Proporcionalidade da COFINS

v) Conforme informado em DACON, o contribuinte adota o método do rateio proporcional para determinar o crédito do PIS/COFINS. Apuradas as receitas, foram calculados os rateios da proporção entre as receitas apresentados no ANEXO I — Demonstrativo da Apuração do Rateio Proporcional Mercado Interno e Externo, confrontando os valores apurados pelo contribuinte e pela Auditoria Fiscal. Segue quadro comparativo entre os valores de rateio apurados pela fiscalização e o utilizado pela empresa:

Da Apuração da Base De Cálculo da COFINS Devida

vi) Nas vendas de mercadorias realizadas no Mercado Interno, para verificação da base de cálculo e das alíquotas aplicadas para obtenção do PIS/COFINS devido no mês 2º Trimestre/08, a empresa comercializou os seguintes itens:

vii) Exclusão dos Valores Devidos pela Intermediação ou Entrega de Veículos: As exclusões, com a rubrica comissão, aplicadas pela empresa nos valores a que se refere o Art. 2º da Lei 10.485/02 referente às vendas efetuadas no Mercado Interno dos produtos classificados nos códigos 8704221000 e 8704231000, não foram aceitas pela Auditoria por estarem em desacordo com o Art. 2º, §1º da referida lei;

viii) IPI incidente sobre devoluções de vendas contabilizadas:

A empresa não creditava corretamente o IPI incidente sobre as devoluções de vendas contabilizadas no mês, dos produtos classificados na posição 87.04 da TIPI. Essa sistemática refletiu em um valor à menor na base de cálculo de incidência do PIS/COFINS. Foi considerado por essa Auditoria o crédito total de IPI incidente sobre as devoluções de vendas na obtenção da base de cálculo de incidência do PIS/COFINS;

ix) Devoluções não contabilizadas automaticamente nº sistema: A empresa considerava, na obtenção da base de cálculo do PIS/COFINS incidente sobre os produtos classificados na posição 87.04 da TIPI, os valores das vendas devolvidas não contabilizados automaticamente via sistema dentro do mês. Essa apuração era feita manualmente e seu valor creditado ao total de devoluções apuradas no mês. No mês subsequente esse valor era contabilizado no sistema juntamente com as demais devoluções ocorridas dentro do mês e debitadas manualmente da base de cálculo do PIS. Por se tratar de uma prática informal e fora dos padrões contábeis normalmente aceitos, tanto os créditos quanto os débitos feitos manualmente, oriundos dessa operação incidente sobre a base de cálculo do PIS/COFINS, foram desconsiderados pela Auditoria;

x) COFINS Devida Antes do Desconto dos Créditos: A seguir quadro comparativo com os valores da contribuição da COFINS, antes do desconto dos créditos, obtida pela empresa e pela EQAUD

Da Apuração da Base de Cálculo do Crédito da COFINS

xi) Na análise dos créditos referentes à Man Latin foram considerados, para o 2º Trimestre de 2008, apenas as notas fiscais de entrada emitidas à partir de 31.07.2007 em função dos seguintes motivos:

a) A MAN inicialmente denominava-se VOLKSWAGEN MERCOSUL PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS SOCIEDADES. Por intermédio do Instrumento Particular de Alteração do Contrato Social, de 30.06.2007, alterou-se a denominação social para VOLKSWAGEN CAMINHÕES E ÔNIBUS INDUSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS COMERCIAIS LTDA - VWCO. Neste mesmo ato retirou-se da sociedade a

VOLKSWAGEN ARGENTINA SA - WARG, que cedeu suas quotas para a VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA - VW BRASIL;

b) Em 16.08.2007 a VWCO sofreu aumento de capital. Este aumento foi integralizado pela VW BRASIL mediante conferência de bens. Estes bens integralizados correspondem à plataforma de fabricação de veículos pesados(caminhões e ônibus), detida pela VW BRASIL. Esta plataforma estava organizada na forma de filiais da VW BRASIL, e foi absorvida pela VWCO, objetivando a concentração desta operação de fabricação de veículos pesados;

c) Neste contexto, as referidas notas fiscais de compra, emitidas à partir de 30.06.07, dias após a alteração societária de conferência de bens, foram aceitas por essa Auditoria, uma vez que não era possível aos fornecedores alterar o nome ou CNPJ do cliente (VWCO) em seus cadastros antes da efetivação da alteração societária, estas notas fiscais ainda constaram com a denominação e CNPJ anterior (VW BRASIL);

d) As notas fiscais em questão foram pagas pela VWCO, quem efetivamente suportou a carga tributária, conforme verificado por essa diligência, demonstrado pela documentação apresentada pela empresa;

e) Em 30 de julho de 2009 a VWCO passou à sua denominação atual - MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA;

xii) Bens Utilizados como Insumos: Foram considerados como insumos os valores existentes nos CFOPs relacionados à compra de bens utilizados como insumos selecionados após análise de notas fiscais por amostragem e descrição dos produtos adquiridos. Nas operações de compra que não se enquadraram em nenhum CFOP referente a bens utilizados como insumo, a empresa adotou uma classificação genérica criando um CFOP fictício classificado com o código de "9999" e utilizou-se desses créditos. Verificadas por amostragem as Notas Fiscais (ANEXO VIII) dessa rubrica classificadas com CFOP "9999" e analisado o seu conteúdo, não foram aceitos, pela Auditoria os créditos utilizados, por não se enquadrarem no conceito de insumo conforme preceitua as IN SRF 247/02 e 404/04. Também não foram aceitos pela Auditoria, nessa rubrica, os créditos utilizados pela empresa das Notas Fiscais de Entrada emitidas com data anterior a 31/07/2007, em virtude de motivos já expostos anteriormente. Também não foram aceitos pela Auditoria os créditos utilizados pela empresa nas quais não estão identificados todos os itens das Notas Fiscais. Todos os créditos utilizados pela empresa no qual em sua comprovação não constavam a identificação do número da NF e/ou o valor da NF e/ou a descrição da mercadoria e/ou serviço e/ou CFOP aplicado e/ou a data de emissão da NF não foram aceitos pela Auditoria. (ANEXO III Tabela 13, 13-A, 13-B);

xiii) Ajustes Negativos de Créditos: foram identificados CFOPs referente a "devoluções de compra" cujos valores correspondentes foram deduzidos das bases de cálculos do crédito;

xiv) Serviços Utilizados como Insumo: A totalidade dos créditos nessa rubrica foi composta por Notas Fiscais de Entrada classificadas no CFOP “9999”. Verificadas por amostragem as Notas Fiscais dessa rubrica (ANEXO VIII) classificadas no CFOP “9999” e analisado o seu conteúdo não foram aceitos, pela Auditoria os créditos utilizados, por não se enquadrarem no conceito de insumo conforme preceitua as IN SRF 247/02. Também não foram aceitos pela Auditoria os créditos utilizados pela empresa nas quais não estão identificados todos os itens das Notas Fiscais. Todos os créditos utilizados pela empresa no qual em sua comprovação não constavam a identificação do número da NF e/ou o valor da NF e/ou a descrição da mercadoria e/ou serviço e/ou CFOP aplicado e/ou a data de emissão da NF não foram aceitos pela Auditoria. (ANEXO III Tabela 14);

xv) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda: Foram considerados como despesas de armazenagem e fretes na operação de venda os valores existentes nos CFOPs relacionados a essas operações selecionados após análise de notas fiscais por amostragem e descrição dos produtos e serviços adquiridos. Verificadas por amostragem as Notas Fiscais dessa rubrica (ANEXO VIII) classificadas com CFOP "9999" e analisado o seu conteúdo, os créditos utilizados não foram aceitos por essa Auditoria por não se enquadrarem no conceito de Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda conforme preceitua a Lei 10.833/03 Art 15 inciso II. Não foram aceitos por essa Auditoria os créditos utilizados pela empresa nas quais não estão identificados todos os itens das Notas Fiscais. Todos os créditos utilizados pela empresa no qual em sua comprovação não constavam a identificação do número da NF e/ou o valor da NF e/ou a descrição da mercadoria e/ou o serviço e/ou o CFOP aplicado e/ou a data de emissão da NF, não foram aceitos pela Auditoria.

Também não foram aceitos por essa Auditoria, nessa rubrica, os créditos utilizados pela empresa das Notas Fiscais de Entrada emitidas com data anterior a 31/07/2007, em virtude dos motivos explicitados anteriormente (ANEXO III Tabela 15);

xvi) Bens Adquiridos para Ativo Imobilizado: Foram analisados os valores lançados na contabilidade fiscal e notas fiscais de entradas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados no ativo imobilizado. A empresa por fabricar produtos classificados pela TIPI nos códigos 87.01, 87.04 e 87.06 se beneficia na forma de apropriação desses créditos segundo Art 1º da MP 382 de 24/07/07 (revogada pela MP 392 de 18/09/07) e Lei 11.529 de 22/10/07 que permite que sejam descontados os créditos em seu montante integral a partir do mês de aquisição. Não foram considerados os créditos descontados dessa forma pela empresa de bens do ativo imobilizado adquiridos no período anterior da MP 382, ou seja, 24/07/07 e entre 18/09/07 e 22/10/07, onde a MP 382 foi revogada pela MP 392 e ainda não vigia a Lei 11.529/07, período no qual esses créditos deveriam ter sido apropriados conforme Lei 10.833/03 art 3º Inciso VI (ANEXO III Tabela 17);

xvii) Outras Operações com Direito à Crédito: Foram consideradas como outras operações com direito à crédito os valores existentes nos CFOPs relacionados à essas operações selecionados após análise de notas fiscais por amostragem e descrição dos produtos e serviços adquiridos. Nas operações de compra que não se enquadram em nenhum CFOP referente outras operações com direito à crédito, a empresa adotou uma classificação genérica criando um CFOP fictício classificado com o código de "9999" e utilizou-se desses créditos. Verificadas por amostragem as Notas Fiscais (ANEXO VIII) dessa rubrica classificadas com CFOP "9999" e analisado o seu conteúdo, não foram aceitos, pela Auditoria os créditos utilizados, por não se enquadrarem no conceito de outras operações com direito a crédito conforme preceitua as IN SRF 247/02 Art. 66. Também não foram aceitos pela Auditoria os créditos utilizados pela empresa nas quais não estão identificados todos os itens das Notas Fiscais. Todos os créditos utilizados pela empresa no qual em sua comprovação não constavam a identificação do número da NF e/ou o valor da NF e/ou a descrição da mercadoria e/ou serviço e/ou CFOP aplicado e/ou a data de emissão da NF não foram aceitos pela Auditoria. (ANEXO III Tabela 16);

xviii) Tendo como fundamento as considerações anteriores, foram apuradas as glosas das Bases de Cálculos dos Créditos apresentados pela empresa, conforme os demonstrativos a seguir:

xix) Após a apuração do rateio das receitas e sua proporcionalidade (ANEXO I), das bases de cálculo do PIS e de seu valor antes do desconto dos créditos (ANEXO II) e da apuração das glosas (ANEXO III) e dos créditos (ANEXO IV), segue quadro final com valor a compensar em planilha comparativa DACON Empresa x DACON Auditoria (ANEXO V, Tabela 19);

xx) Os créditos da empresa para o mês de maio/08 foram insuficientes para deduzir da própria contribuição apurada no período e saldar as compensações vinculadas ao presente processo como pode se ver no Quadro 7 abaixo. Consequentemente existe débito da própria contribuição a pagar em virtude da insuficiência de crédito apurado por esta Equipe Especial de Auditoria demonstrado no ANEXO V Tabela 19 desse relatório e que será objeto de lavratura de Auto de Infração, além de inexistência de crédito para homologar compensações;

xxi) Com base nas demonstrações expostas, foi efetuado o quadro resumo a seguir, que informa o débito apurado pela Auditoria em confronto com o crédito apurado pelo contribuinte:

O contribuinte, inconformado com o despacho decisório (ciência em 26.10.2010 - fl. 599), apresentou em 24.11.2010 a manifestação de inconformidade de fls. 600 a 626 na qual argumenta, em síntese, que:

☐ I – COMISSÕES

▣ As montadoras de veículos (concedentes), regra geral, vendem seus produtos através da rede de concessionárias. Via de regra, as vendas são realizadas do fabricante(concedente) para a concessionária e destas para os consumidores finais. Contudo, algumas espécies de veículo, em razão de suas características particulares, são adquiridos diretamente do fabricante. Este procedimento ocorre especialmente no caso da aquisição de veículos pesados, tais como os caminhões e ônibus fabricados pela Manifestante. No entanto, a entrega destes veículos é efetuada por intermédio da concessionária (responsável territorialmente pelo adquirente). Inaugura-se então uma situação particular, na qual a concessionária entrega os veículos, mas não é responsável pela venda. Para estes casos, a Lei 6.729/72 estipulou, em seu artigo 15 o dever de o fabricante pagar comissão ao concessionário;

▣ A Manifestante, enquanto fabricante de caminhões e ônibus, a exemplo de outras montadoras, negocia seus produtos com os concessionários, mas também possui montante significativo de vendas diretas e, portanto, efetua o pagamento de comissões às concessionárias;

▣ O sistema monofásico para o setor automotivo iniciou-se com a publicação da Lei 10.485/2002, a qual, em seu artigo 1º, estabeleceu a cobrança de alíquotas diferenciadas, de forma monofásica. Aqui temos uma particularidade essencial para o deslinde do caso em análise: considerando que os caminhões e ônibus são geralmente vendidos de forma direta, e não através da rede de concessionárias, a alíquota do sistema monofásico para estes produtos necessitou de uma redução, pois nas vendas diretas uma fase da cadeia é suprimida (ausência de participação da concessionária).

Esta redução foi calculada e implantada no §2º do artigo 1º da lei 10.485/2002:

Art. 1º (...).§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01(somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

▣ No mesmo sentido, foi definido o desconto das comissões da base de cálculo do PIS/COFINS, uma vez que o valor da comissão acabaria fazendo parte da base de cálculo do PIS/COFINS dos fabricantes. Desta forma, em seu artigo 2º, abaixo

transcrito, a referida Lei estabeleceu a possibilidade de desconto das comissões, como uma forma de desonerar estas receitas que pertencem às concessionárias:

Art. 2º Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep, da Cofins e do IPI os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS incidente sobre esses valores, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.

§1º Não serão objeto da exclusão prevista no caput os valores referidos nos incisos I e II do § 2º do art. 1º.

Neste contexto, para o cálculo do PIS/COFINS monofásico, dois fatores possuem influência: A) redução da base de cálculo e B) desconto das comissões. Adiante, chamamos atenção para o texto que consta no §1º do artigo 2º acima transcrito, com a seguinte redação: "Não serão objeto da exclusão prevista no caput os valores referidos nos incisos I e II do 2º do art. 1º";

☒ Entende a fiscalização que o parágrafo acima mencionado não permite a utilização conjunta dos fatores, quais sejam, a redução da base de cálculo do artigo 1º e a exclusão das comissões do artigo 2º;

☒ Ocorre que, o próprio histórico anteriormente demonstrado implica na conclusão óbvia que tanto a redução da base de cálculo quanto o desconto das comissões possuem objetivos distintos e, portanto, devem ser utilizados em conjunto. Não se tratam de dois benefícios, para serem objeto de opção por parte do contribuinte, mas sim de critérios para o cálculo do PIS/COFINS monofásico. A Regra inserta no §1º do artigo 2º não implica em uma proibição, mas sim em um critério para a aplicação conjunta dos fatores de cálculo.

☒ Se fosse conforme observa a fiscalização, o contribuinte deveria optar pela redução da base de cálculo ou pelo desconto da comissão, o que não faz sentido porque a redução da base de cálculo é mais vantajosa, uma vez que o desconto da comissão é limitado a 9%, conforme disposto no artigo 7º, §1º da IN 594/05;

☒ O impeditivo veiculado é no sentido de que os valores referidos nos incisos I e II do §2º do art. 1º (redução da base de cálculo) não podem ser excluídos nos mesmos moldes permitidos pelo artigo 2º, §1º (descontos das comissões). Em outras palavras, a exclusão das comissões deve ser aplicada sobre uma base de cálculo com as reduções já aplicadas. Afinal, não faria sentido aplicar uma exclusão sobre uma exclusão. Contudo, o dispositivo permite que seja efetuada tanto a exclusão das comissões, quanto a redução da base de cálculo, desde que, a primeira não incida sobre a segunda;

☒ Equivoca-se a fiscalização quando desconsidera totalmente as exclusões aplicadas (comissões) incidente sobre os valores de venda dos produtos classificados na posição 87.04 da TIPI. A leitura truncada da redação do dispositivo em questão (art. 2º, § 1º, da Lei 10.485/02) é que gerou a interpretação equivocada da Auditoria Fiscal no sentido de que seria vedado excluir a comissão devida ao concessionário nas vendas diretas quando as operações tiverem base de cálculo reduzida;

☒ A exclusão das comissões deve ser aplicada sobre uma base de cálculo com as reduções já aplicadas. Neste sentido, a norma infralegal que regulamenta a matéria, representada pelos artigos 6º e 7º, §2º, da IN SRF 594/05, ao tratar do caso de venda direta de automóveis com redução de base, admite a aplicação concomitante da redução de base e da exclusão da comissão do montante tributável, estabelecendo que o cálculo dos 9% seja limitado ao valor efetivamente tributável na operação (base de cálculo reduzida):

Art. 6º A base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita auferida pelo fabricante ou importador das máquinas e dos veículos, de que trata o inciso IX do art. 1º, fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões-chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da Tipi; e II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso da venda de produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01.

§ 1º Relativamente ao código 8706.00.10 Ex 01, a redução de que trata o inciso II do caput alcança somente as mercadorias a serem utilizadas como insumo nos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, à pessoa jurídica comerciante atacadista de que trata o inciso IV do art. 2º.

§ 3º Para fins do disposto no inciso I do caput entende-se por:

I - caminhões-chassi, os veículos de capacidade de carga útil igual ou superior a 1.800 kg, classificados na posição 87.04 da Tipi, providos de chassi com motor e de cabina justaposta ao compartimento de carga;

II - caminhões monobloco, os veículos de capacidade de carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da Tipi, com cabina e compartimento de carga inseparáveis, constituindo um corpo único, tal como projetado e concebido; e III - carga útil, o peso da carga máxima prevista para o veículo, considerados o peso do condutor, do passageiro e do reservatório de combustível cheio.

Art. 7º O fabricante e o importador, nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04, da Tipi, efetuadas por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, podem excluir da base de cálculo das contribuições:

I - os valores devidos aos concessionários pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão; e II - o ICMS incidente sobre os valores de que trata o inciso I.

§ 1º A soma dos valores referidos nos incisos I e II do caput não poderá exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação.

§ 2º A exclusão de que trata o caput deste artigo, na hipótese de venda dos produtos da posição 87.04, relacionados nos incisos I e II do caput do art. 6º, alcançará apenas a parcela remanescente da base de cálculo após efetuadas as reduções previstas nos referidos incisos.

☒ II - DEVOLUÇÕES MANUAIS ☒ A Auditoria Fiscal relata que desconsiderou os valores incluídos na base de cálculo pela Manifestante relativos aos valores das vendas devolvidas (produtos da posição 87.04 da TIPI) que não foram contabilizados automaticamente via sistema dentro do mês;

☒ Nota-se que o procedimento efetivado pela Manifestante não traz prejuízo ao fisco, não sendo passível de desconsideração. O fato da contabilização das referidas devoluções ser efetivado de forma manual não implica em desconsideração dos padrões contábeis geralmente aceitos, uma vez que, no ato seguinte, o processo sistêmico é regularizado, sem reflexos negativos para a apuração do PIS/COFINS;

Como o efeito da contabilização das devoluções seria a diminuição da base de cálculo do tributo, o fato da contabilização ocorrer no mês subsequente, implica tão somente em antecipação do tributo devido no mês imediatamente anterior;

☒ III - NOTAS FISCAIS – INCORPORAÇÃO ☒ A Auditoria fiscal relata que, em razão de operação societária de incorporação ocorrida, a fiscalização desconsiderou os créditos referentes à Manifestante efetuados antes da data de 31/07/2007;

☒ Não procede a desconsideração das notas fiscais em questão. Nota-se a incongruência quando a Fiscalização afirma, no item 12.3, que aceitou as notas fiscais de compra, emitidas a partir de 30/06/2007, e, no próprio item 12, a firma que foram considerados "apenas os (créditos) existentes nas notas fiscais de entrada emitidas à partir de 31/07/07.";

☒ Com este procedimento, a Auditoria Fiscal simplesmente desconsiderou TODOS os créditos efetuados pela Manifestante anteriormente a esta data. No entanto, uma vez que a operação societária em comento tem como efeito principal a sucessão em direitos e obrigações, a diferença observada nas notas fiscais deve-se somente em razão do período de transição. Ademais, a Inscrição Estadual permaneceu a mesma. Importa mencionar, ainda, que as notas fiscais em questão

foram pagas pela VWCO, quem efetivamente suportou a carga tributária, conforme inclusive confirmado pela informação da fiscalização;

☐ A Manifestante destaca, ainda, que mesmo o fato de inconsistência nas notas fiscais não seria motivo para a glosa dos créditos. Afinal, as operações efetivamente ocorreram, a entrada foi realizada e os pagamentos, devidamente efetuados;

☐ IV - NOTAS FISCAIS - CÓDIGO "9999" ☐ A fiscalização analisou os insumos passíveis de creditamento correspondentes à bens, Serviços, despesas de Armazenagem e fretes na operação de venda, e Outras Operações com Direito à Crédito. Todos os itens dos referidos insumos foram desconsiderados como base de créditos pelos mesmos motivos, a citar: i) Apresentarem o CFOP 9999, o qual não foi aceito como caracterização de insumos, desbordando do conceito de insumo presente nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil; ii) Créditos utilizados pela empresa nos quais não estão identificados todos os itens das Notas Fiscais;

☐ Na listagem elaborada pela Impugnante, não foram incluídas notas com um CFOP 9999, mas sim um código provisório, constante em uma lista intermediária emitida pelo sistema, e que foi tomada pelo fisco como base definitiva para a constituição dos créditos. O que ocorreu, no sistema da Impugnante, foi que a lista de entradas esta parametrizada para fins de apuração de ICMS, e as notas fiscais, na maioria as de serviços, que não influenciam na apuração deste tributo, recebem um código provisório 9999, o que não significa dizer que as notas foram emitidas desta forma. Observe-se que as notas fiscais emitidas possuem CFOP efetivamente condizente com a operação ocorrida, conforme amostragem em anexo (doc. 04);

☐ A Manifestante destaca, ainda, que mesmo o fato de inconsistência no CFOP (que não ocorreu) não seria motivo para a glosa dos créditos. Em primeiro lugar porque o CFOP não é critério para caracterização como insumo e, em segundo lugar, porque as operações efetivamente ocorreram, a entrada foi realizada e os pagamentos, devidamente efetuados;

☐ Além dos bens e serviços utilizados como insumos, o critério CFOP foi utilizado para o item que trata de Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. Nota-se que a fiscalização utilizou como base legal para caracterização de insumos a Lei 10.833/03 art, 15, II, abaixo transcrito:

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:

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

☐ Nota-se a ausência de base legal, no caso em comento, pois o dispositivo faz referência somente aplicação ao PIS. Não foi apontado sequer o dispositivo legal que determina a suposta irregularidade cometida pela Manifestante, dentro do conceito de INSUMOS.

Neste sentido, a Manifestante requer sejam homologados os créditos efetivados nas operações consideradas irregulares pela Auditoria Fiscal por conta do código transitório 9999;

☒ V - NOTAS FISCAIS - IDENTIFICAÇÃO ☒ Os insumos passíveis de creditamento, correspondentes à bens (item 13.2), Serviços(13.4) e despesas de Armazenagem e fretes na operação de venda (item 13.5), foram desconsiderados como base de créditos também em razão de não identificação de todos os itens das Notas Fiscais;

☒ Esta situação não procede, pois neste caso, a exemplo dos anteriores, também foi fornecida ao fisco listagem das notas fiscais com os dados integrais, conforme faz prova o protocolo em anexo (doc. 05). Observe -se que as notas fiscais emitidas possuem os dados corretos, conforme amostragem em anexo (doc. 06);

☒ Nas situações ora em análise, além da regularidade das notas fiscais, frise-se que a operação ocorreu de forma regular, as entradas efetivamente ocorreram e os insumos foram utilizados no processo produtivo;

☒ VI - ATIVO IMOBILIZADO ☒ Foram desconsiderados os créditos descontados pela Manifestante apropriados na forma do artigo 1º da MP 382/2007 e Lei 11.529/2007, de bens adquiridos anteriormente publicação da MP 382/2007, uma vez que a MP 382 foi revogada pela MP 392 e ainda não vigia a Lei 11.529/07;

☒ Contudo, o procedimento adotado pela Manifestante não causou prejuízo ao fisco.

Quando se estuda o mecanismo de apropriação dos créditos referentes à ativo imobilizado, havida durante o período mencionado pela Auditoria Fiscal, o efeito da apuração do crédito nada mais gerou do que uma postergação no pagamento do tributo em questão, não resultando em prejuízo para o fisco. Isto porque, os créditos descontados integralmente em razão do benefício da MP 382/07 posteriormente na Lei 11.529/07, geraram uma redução de base que foi compensada imediatamente nos períodos subsequentes.

☒ Nestes casos, o procedimento do fisco tem sido analisar as bases de cálculo como um todo. Afinal, embora seja fiscalizado somente determinado período, em nome da parametrização dos procedimentos da Receita Federal, em outros casos a interpretação do próprio fisco tem sido que as Auditorias Fiscais, ao se depararem com uma situação como a da Manifestante, devem analisar o contexto integral e observar qual o efeito do lançamento efetivado. No caso de efeito meramente postergatório no pagamento de determinado tributo, o lançamento deve levar este fato em conta;

☒ Verifica-se que no Conselho de Contribuintes existem vários julgados sobre os efeitos da postergação do pagamento do imposto, e dentre estes, um número expressivo se posiciona no sentido de exigir, em caso de lançamento, a diferença do imposto devido, e os juros de mora. Este é o posicionamento dominante nos julgados do CARF, que culminou com a edição da Súmula no 36: “A inobservância

do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado por sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.”;

▣ VII - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

▣ No item 15 a fiscalização constata que, em razão das descon siderações efetuadas, o crédito restante não foi suficiente para saldar as compensações vinculadas ao presente processo administrativo, conseqüentemente existindo débito da própria contribuição a pagar em virtude da insuficiência de crédito apurado pela Auditoria Fiscal;

▣ Contudo, preordena o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional que são causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

▣ Portanto, a Manifestante requer sejam os débitos apontados no item 15 suspensos em sua exigibilidade;

▣ DAS PROVAS

▣ A Manifestante informa que toda a documentação necessária para elucidação de eventuais questionamentos encontra-se à disposição do fisco, em sua sede.

Adicionalmente, requer a juntada de novos documentos e a baixa dos autos em diligência, em caso de surgimento de dúvida razoável que possa comprometer o entendimento das questões aqui veiculadas, notadamente porque a maioria dos argumentos envolve um volume expressivo de créditos glosados em razão de análise de notas fiscais, sejam aquelas com CFOP transitório 9999, sejam aquelas consideradas incompletas pelo fisco;

▣ DO PEDIDO

▣ Por todo o exposto, REQUER a Manifestante seja julgado IMPROCEDENTE o Despacho ora recorrido, restando HOMOLOGADO o crédito em questão, bem como as compensações informadas nas DCOMPs transmitidas.

Tendo em vista as alegações da impugnante, o processo foi baixado em diligência para a EQAUD/DERAT/SP (fls. 705-708) para que fossem tomadas, em síntese, as seguintes providências:

i) Elaborar novo demonstrativo de apuração das bases de cálculos e contribuição devida de PIS, considerando as exclusões das comissões decorrentes das vendas diretas ao consumidor final, de acordo com as orientações expressas no artigo 7º da IN SRF nº 594/2005;

ii) Quanto a glosa de créditos, verificar, com base nos documentos apresentados junto com a impugnação, e outros que eventualmente forem coletados, se procedem as alegações da impugnante de que não foi utilizado o CFOP 9999 e

que as notas fiscais possuem CFOP efetivamente condizente com a operação ocorrida, e de que foi fornecida listagem com das notas fiscais com dados integrais;

iii) Verificar/esclarecer a partir de qual data de emissão, 30.06.2007 ou 31.07.2007, foram aceitas as notas fiscais de entrada (item 12 do Despacho Decisório), e, se necessário, elaborar novos demonstrativos de glosas de créditos com os devidos ajustes.

A EQAUD/DERAT/SP efetuou a diligência solicitada e elaborou o Relatório de fls. 718-723 informando que:

i) Exclusões da Base de Cálculo:

ii) Conforme o art. 7º da IN SRF nº 594/2005, foi verificado que a empresa fez as referidas exclusões da comissão, nas vendas dos produtos da posição 87.04, alcançando apenas a parcela remanescente da base de cálculo após efetuadas as reduções previstas nos incisos I e II do art. 6º da IN SRF nº 594/2005, e não excedeu os 9% do valor total da operação;

iii) Foram aceitas as memórias de cálculo iniciais apresentadas pelo contribuinte com relação a essa receita com exceção dos cálculos do IPI incidente sobre devoluções, que foram mantidos os valores calculados inicialmente por essa Fiscalização. A empresa não creditava corretamente o IPI incidente sobre as devoluções de vendas contabilizadas no mês dos produtos classificados na posição 87.04 da TIPI. Essa sistemática refletiu em um valor à menor na base de cálculo de incidência do PIS (ANEXO I).

Foi considerado por essa Auditoria o crédito total de IPI incidente sobre as devoluções de vendas na obtenção da base de cálculo de incidência do PIS/COFINS, sendo que o cálculo dessa base, considerado por essa Auditoria, está apresentado no ANEXO II desse relatório;

iv) Dessa forma foram refeitos os cálculos dessa receita e os mesmos estão detalhados no Anexo I e II;

v) Insumos Passíveis de Creditamento;

vi) Glosas feitas no CFOP 9999: Na Manifestação de Inconformidade feita pela empresa foi apresentada listagem com notas fiscais onde alega que não foram incluídas notas com um CFOP 9999, mas sim um código provisório, constante em uma lista intermediária emitida pelo sistema, com as entradas parametrizadas para fins de apuração de ICMS, e as notas fiscais, na maioria as de serviços. Apesar das notas fiscais emitidas possuírem CFOP efetivamente condizente com a operação ocorrida, conforme amostragem em anexo a esse processo (doc. 04) foi feita uma nova análise nos insumos apresentados e que estavam nessa situação. Foram mantidas as glosas nas Notas Fiscais emitidas nesse período por empresas prestadoras de Serviço de Informática, de Logística para Controle e Despesas de Embarque de Mercadorias, Serviços de Gestão de Mão de Obra e também Aluguel

de Equipamentos para Execução de Obras Civis por não se enquadrarem no conceito de insumo conforme preceitua a IN SRF 247/02 Art 66 § 5º inciso I, letra a) e IN SRF 404/04, Art 8º, § 9º, Inciso I. Essas Notas Fiscais estão apresentados com os respectivos motivos das glosas no Anexo III, desse processo e cópia dos sites das empresas com a descrição dos serviços prestados pelas mesmas está apresentado no Anexo II do Processo de AI 12585.000002/2011-15;

vii) Glosas feitas em Notas Fiscais com dados Incompletos:

Foi feita uma revisão em todos os itens glosados por esse motivo. Nos itens que não tinham comprovação ou que não eram diretamente aplicados no bem fabricado, foram mantidas as glosas e apresentados os motivos das mesmas no Anexo III, desse processo;

viii) Glosas em Notas Fiscais emitidas anteriormente a 30/07/2007: Com o questionamento feito no item 8 do Despacho de Diligência da 9ª Turma da DRJ/SP1 com relação as notas fiscais emitidas anteriormente a 30/07/2007, cabe esclarecer que a empresa já estava constituída formalmente nessa data, mas não anteriormente a 30/06/2007.

Foram portanto revisadas as glosas das Notas Fiscais feitas entre esses períodos e aceitas as emitidas posteriormente a 30/06/2007, desde que enquadradas em todos os preceitos legais para fazerem jus ao ressarcimento. Foram mantidas as glosas para as Notas Fiscais emitidas anteriormente a 30/06/2007 estando apresentadas no Anexo III desse processo.

ix) Com base nas considerações relatadas foi refeito o cálculo da contribuição para o PIS e a Cofins no regime não-cumulativo do 2º trimestre de 2008. Foi refeita a ficha do DACON (Anexo V) utilizando os créditos fiscalizados para as deduções dos débitos da mesma contribuição, e apuradas as seguintes alterações no valor devido constante nº Quadro de fl. 722;

x) Dessa forma, refazendo o Quadro 9 apresentado nº Despacho Decisório inicial tem-se:

a) Diferença Base de Cálculo Revisado – Anexo I;

b) Demonstrativos das Receitas – Base de Cálculo Revisado – Anexo II;

c) Demonstrativo das Glosas dos Créditos Solicitados – Revisados – Anexo III;

d) Demonstrativo dos Créditos Consolidados - Revisado – Anexo IV;

e) Demonstrativo Dacon – Revisado – Anexo V;

f) DE x PARA Imposto Devido, Diferença de Créditos, Utilização de Créditos – Anexo VI.

O contribuinte foi cientificado do Despacho de Diligência elaborado pela EQAUD/DERAT/SP, e apresentou a manifestação de fls. 729-737 alegando, em síntese, que:

☐ EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - DESPESAS COM COMISSÕES PAGAS ÀS CONCESSIONÁRIAS ☐ A Auditoria aceitou as memórias de cálculo iniciais apresentadas pela Manifestante, elaborando os demonstrativos correlatos. Portanto, a esse respeito, a Manifestante vem a expressar sua total concordância, vez que foram acatados os cálculos por ela efetuados;

☐ INSUMOS - GLOSAS CFOP 9999 ☐ A Auditoria, após análise, entendeu que as notas fiscais emitidas realmente possuíam o CFOP condizente com a operação ocorrida. Efetuou, portanto, nova análise dos insumos apresentados que estavam nesta situação, e manteve a glosa relativamente as notas fiscais emitidas por empresas prestadoras de serviço de informática; de logística para controle e despesas de embarque de mercadorias; serviços de gestão de mão de obra e também aluguel de equipamentos para execução de obras civis;

☐ A esse respeito, a Manifestante expressa sua discordância, vez que os referidos itens correspondem, sim, ao conceito de insumo determinado na legislação de PIS/COFINS, notadamente pela essencialidade dos referidos insumos ao processo produtivo;

☐ Quanto aos serviços de logística, tomamos por exemplo, a empresa SELPA PREST.SERV.LOGIS.PECAS E ACESS.LTD, cuja glosa foi realizada sob a justificativa de se tratar de empresa prestadora de serviços de logística. Analisando as requisições de compra emitidas pela MAN, observa-se que no descritivo do serviço contratado consta "esta requisição prevê o embalamento (sic) de todos os materiais recebidos e não acondicionados, ou acondicionados em embalagem não padronizada".

Ou seja, se trata de operação com separação e embalagem de peças destinadas à venda -uma atividade fim da empresa, e por isso, perfeitamente passível de crédito;

☐ Temos também a empresa PIQUETUR PASSAGENS E TURISMO LTDA, que, apesar do nome relacionado à turismo, presta serviços de transporte de itens produtivos —confirme descrito na requisição de compra, em anexo: ESTE SERVIÇO TEM POR FINALIDADE REMESSAS URGENTES PARA REPOSIÇÃO DE PEÇAS, PODENDO SER NO MODAL RODOVIÁRIO OU AÉREO;

☐ Da mesma forma, a empresa J.S. TAXI AEREO LTDA: apesar da razão social induzir ao entendimento de que transporta pessoas, a requisição de compra indica que se trata de MOVIMENTAR MATERIAIS PRODUTIVOS ENTRE NOSSAS FABRICAS E FORNECEDORES, ATRAVÉS DE HELICOPTERO COM CAPACIDADE DE CARGA DE 1000 KGS;

☐ Finalmente, a empresa MULTCAR RIO, que se trata de um terminal portuário e cujas requisições de compra apontam se tratar de SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E PATIAMENTO DOS CHASSIS DE EXPORTAÇÃO PARA O TERMINAL;

☐ Quanto às notas fiscais de Gestão de mão de obra, decorrem da necessidade pontual de aumento de pessoal para as áreas produtivas, em virtude de demanda

específicas(encomendas) ou retrabalhos (correções) ocasionados por falhas no processo produtivo;

☐ Temos ainda como exemplo a empresa MSX INTERNACIONAL DO BRASIL, cuja requisição descreve se tratar de CONTRATAÇÃO DE ENGENHEIRO CIVIL PARA ACOMPANHAR PROJETO E EXECUÇÃO OBRA AMPLIAÇÃO MEZANINO ASSEMBLY. Na prática, é o remanejamento de máquinas da área produtiva e manutenção da área fabril;

☐ Portanto, todas essas despesas são passíveis de crédito, de acordo com os incisos II dos artigos 30 das Leis 10.37/2002 e 10.833/2003;

☐ E, por fim, o crédito das despesas com aluguel de equipamentos para execução de obras civis também é permitido, tendo em vista que o inciso IV dos artigos 30 das Leis 10.37/2002 e 10.833/2003, o qual determina a possibilidade de crédito de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

☐ INSUMOS - GLOSAS EM NOTAS FISCAIS COM DADOS INCOMPLETOS ☐ Na primeira listagem de notas fiscais emitida pela Manifestante, por solicitação da auditoria, com a finalidade de demonstrar analiticamente a composição da base de cálculo do crédito apurado, diversos registros constantes da listagem haviam apresentado dados incompletos. Por nova solicitação da Auditoria, foi efetuada a complementação destes dados e entregue nova composição, referente às notas faltantes.

De todas as notas nestas condições, foi possível localizar 86,50 % do seu valor total, sendo que destas, a totalidade se referiam exclusivamente à aquisições de partes e peças, aplicadas diretamente no processo produtivo, ou seja, insumos;

☐ No mês de fevereiro, mês que havia apresentado o maior valor de notas não localizadas, foi possível identificar 99,93% das notas. E de todas notas fiscais localizadas neste segundo relatório, 100% correspondem à aquisições de autopeças/motores/transmissões, insumos básicos aplicados na fabricação dos caminhões MAN;

☐ Como não houve, por parte da fiscalização, mais nenhuma solicitação de informações adicionais, e ciente de que as informações anteriormente faltantes se referiam em sua totalidade à aquisição de autopeças utilizadas como insumo, entendeu a Manifestante que a Auditoria Fiscal havia considerado suficiente a informação fornecida naquela data, o que permitiria validar o crédito em análise. No entanto, foi efetuado o lançamento do crédito tributário e lavrado o auto de infração;

☐ Neste contexto, a manifestante se dispõe a providenciar a informação considerada faltante, que a fiscalização julgue necessária para a finalização das análises, principalmente porque, analisando o mencionado anexo III elaborado pela fiscalização, não foi possível concluir que ocorreu a análise das notas fiscais com dados incompletos, mas tão somente dos insumos com CFOP 9999 e

daquelas emitidas anteriormente a 30/06/2007, visto que não há nenhum demonstrativo analítico compondo o total da glosa efetuada sob a rubrica "Notas Fiscais Com Dados Incompletos", enquanto para as demais rubricas, há demonstrativo analítico dos valores glosados;

☒ GLOSAS EM NOTAS FISCAIS EMITIDAS ANTERIORMENTE A 30/07/2007 ☒ A Manifestante ressalva a argumentação apresentada na manifestação de inconformidade, uma vez que a operação societária lá exaustivamente discriminada tem como efeito principal a sucessão em direitos e obrigações e a diferença observada nas notas fiscais deve-se somente em razão do período de transição. Ademais, a Inscrição Estadual permaneceu a mesma. Importa ressaltar, ainda, que as notas fiscais em questão foram pagas pela Manifestante, quem efetivamente suportou a carga tributária, conforme inclusive confirmado pela informação da fiscalização;

☒ A Manifestante reitera que as operações efetivamente ocorreram, a entrada foi realizada e os pagamentos, devidamente efetuados.

Diante das alegações do contribuinte e dos documentos apresentados, o processo foi novamente baixado em diligência para a EQAUD/DERAT/SP (fls. 768-773) para que fossem tomadas as seguintes providências:

i) Verificar, com base nos documentos acostados aos autos, e outros que eventualmente coletados, se procedem as alegações do contribuinte de que as Notas Fiscais emitidas pelas empresas SELPA PREST.SERV.LOGIS.PECAS E ACESS. LTD, PIQUETUR PASSAGENS E TURISMO LTDA, J.S. TAXI AÉREO LTDA e MULTICAR RIO dão direito à crédito de PIS/COFINS; ii) Considerando que o critério adotado para a apropriação de créditos do PIS/COFINS na aquisição foi a data de entrada, e não a data de emissão da Nota Fiscal, e que a VW BRASIL passou para a VWCO a universalidade dos bens, direitos e obrigações relativos à plataforma de fabricação de veículos pesados, mesmo as Notas Fiscais emitidas antes de 30.06.2007 (nos quais consta como comprador a VW BRASIL), desde que pagas pela VWCO, podem ser aceitas para gerar créditos de PIS/COFINS.

Assim, recalcular os créditos de PIS/COFINS considerando as Notas Fiscais emitidas antes de 30.06.2007, desde de que pagas pela VWCO e que se enquadrem em todos os outros preceitos legais para fazerem jus ao creditamento.

A EQAUD/DERAT/SP efetuou a diligência solicitada e elaborou o Relatório de fls. 835-846 informando que:

i) Glosa Serviços Prestados pela empresa SELPA PREST. SERV. LOGIS. PEÇAS E ACESS. LTDA ii) Os valores pagos por serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados, etc) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta

de previsão legal. A possibilidade de apuração de créditos das contribuições em voga em relação a dispêndios com armazenagem e frete na operação de venda é regrada expressa e objetivamente na Lei nº10.833, de 2003;

iii) No REGIME NÃO CUMULATIVO o alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante);

iv) Constata-se que nem o serviço de logística considerado como um todo e nem qualquer dos diversos serviços fornecidos pela empresa SELPA apresentados e que estão englobados nas diversas Requisições de Serviço não podem ser considerados insumo para fins de apuração da modalidade de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

v) Sendo assim, as despesas apresentadas pelo contribuinte não foram de armazenagem nem de embalagens, mesmo porque tratam-se de serviços prestados dentro da Central de Distribuição de Peças da Man Latin em Vinhedo. A empresa SELPA presta serviços de OPERAÇÃO DE DEPÓSITO e EMBALAMENTO DE KITS, como fica bem claro nos diversos Pedidos de Requisição apresentados;

vi) Foram mantidas TODAS as glosas feitas sobre as Notas Fiscais apresentadas referentes a serviços prestados pela empresa SELPA PREST. SERV.

LOGIS. PEÇAS E ACESS. LTDA no período analisado;

vii) Glosa Serviços Prestados pela empresa MULTI-CAR RIO TERMINAL DE VEÍCULOS viii) Em uma análise isolada, não levando-se em conta a cadeia do processo produtivo e distributivo da Man Latin, a simples observação da palavra ARMAZENAGEM pode levar a inferirmos que se trata da prestação de serviços de armazenagem como é especificada na Lei nº10.833, de 2003;

ix) Dão direito a crédito, as despesas de armazenagem de mercadoria na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, não podendo o conceito de armazenagem ser estendido para abarcar outras despesas portuárias como a carga e descarga ou a movimentação de mercadorias;

x) Para o período em análise a empresa apresentou Pedido de Compra no 893536, feito junto a Multi- Car Rio Terminal de Veículos, onde apresenta em seu Descritivo Técnico a seguinte solicitação de prestação de serviço (Anexo I C desse eprocesso):

“SC PARA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE ARMAZENAGEM E PATIAMENTO DOS CHASSIS DE EXPORTAÇÃO PARA O TERMINAL MULTICAR RIO NO PORTO DO RIO DE JANEIRO. ” xi) De fato, quando utilizado o serviço de armazenamento e patiamto para embarque de exportação em portos, o produto já se encontra

definitivamente pronto e acabado, não havendo que se falar em produção ou fabricação, e assim, deve ser considerado despesa de venda. O armazenamento e patiamento ocorre em uma segunda fase do processo de venda da Man Latin, ou seja, no embarque para exportação, não contemplado pela legislação pertinente, que prevê o creditamento no armazenamento e frete na fase anterior;

xii) No entanto, é princípio do Direito Tributário que as normas tendentes a excluir ou reduzir o crédito tributário sejam objeto de interpretação restritiva, e sendo assim, onde a lei prevê crédito sobre despesas de “armazenagem de mercadoria (...) na operação de venda (...), quando o ônus for suportado pelo vendedor”, não é lícito estender o significado do termo para abarcar despesas outras, como a carga e descarga, ou a movimentação das mercadorias;

xiii) Foram mantidas TODAS as glosas feitas sobre as Notas Fiscais apresentadas referentes a serviços prestados pela empresa MULTI-CAR RIO TERMINAL DE VEÍCULOS, no período analisado;

xiv) Serviços Prestados pelas empresas PIQUETUR PASSAGENS E TURISMO LTDA e J.S. TAXI AÉREO LTDA xv) Para o período em análise a empresa apresentou diversas requisições referentes aos Pedido de Compra no 897969, 897965, 897972, 889540 (Piquetur) e Pedido de Compra no 766246, 905711 (J. S.Taxi Aéreo) solicitando as seguintes prestações de serviço e que estão apresentadas no Anexo I C desse e-processo :

- SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA PIQUETUR: TRANSPORTE EMERGENCIAL DE PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA TODO O TERRITÓRIO NACIONAL.

- SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA J. S. TAXI AEREO - MOVIMENTAR MATERIAIS PRODUTIVOS ENTRE NOSSAS FABRICAS E FORNECEDORES, ATRAVES DE HELICOPTERO COM CAPACIDADE DE CARGA DE XXXX KGS E CAPACIDADE DE CARGA XXX KGS. PRECOS CONFORME TABELA ANEXA.

MOVIMENTAR MATERIAIS PRODUTIVOS ENTRE NOSSAS FABRICAS E FORNECEDORES, ATRAVES DE HELICOPTERO COM CAPACIDADE DE CARGA DE XXXX KGS E CAPACIDADE DE CARGA XXX KGS. PRECOS CONFORME TABELA ANEXA.

xvi) Verificou-se, portanto, que os serviços prestados por essas empresas têm previsão legal para obtenção de créditos, enquadrando-se como “Frete na Operação de Venda”, como é especificada na Lei nº10.833, de 2003; xvii) Foram aceitos TODOS os créditos das Notas Fiscais apresentadas referentes a serviços prestados pelas empresas PIQUETUR PASSAGENS E TURISMO LTDA e J.S. TAXI AÉREO LTDA, no período analisado (Anexo I B).

xviii) Glosas em Insumos de Notas Fiscais emitidas anteriormente a 30/07/2007

xix) Conforme item 5 do Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social, fica claro que houve uma alteração societária na então VWCO e um aumento expressivo de seu Capital Social, mas que tanto a VWCO como a VW do Brasil são

empresas completamente distintas, e que a primeira não foi criada através da cisão, fusão ou incorporação da segunda;

xx) Assim, o crédito contra a Fazenda Nacional apurado pelo particular e passível de restituição não pode ser transferido para terceiros, visto não caber a estes, mas à Administração Tributária, a verificação da validade desse crédito e a quitação de ofício de eventual débito do particular para com ela. Admitir-se a transferência, por convenção particular, de indébitos a terceiros levaria ao absurdo de o Fisco, verificando a efetiva existência do indébito tributário, não o restituir ao terceiro em face da obrigação legal de compensá-lo de ofício com os débitos do sujeito passivo real credor perante o Fisco;

xxi) O direito ao ressarcimento, por sua vez, se assemelha ao direito à restituição. A diferença é que não decorre de pagamento indevido ou a maior, mas de disposição legal que concede o benefício fiscal do ressarcimento ao sujeito passivo que exerce determinada atividade e/ou cumpre determinadas condições. Pelas mesmas razões apresentadas na análise da restituição, também não pode o sujeito passivo transferir a terceiros o direito ao ressarcimento de créditos por ele apurados, mesmo porque o benefício fiscal é dirigido àquele que se enquadre na norma, situação a ser verificada pelo fisco;

xxii) Os débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, do IPI e de outros tributos não cumulativos só podem ser descontados por créditos apurados pela própria pessoa jurídica devedora. Somente o sujeito passivo pode apurar o crédito, salvo as hipóteses legais previstas na Lei nº 6.404, de 1976 e alterações, de incorporação, fusão e cisão e no CTN de responsável tributário.

xxiii) Para não pairar nenhuma dúvida de que os créditos referentes as Notas Fiscais emitidas com datas anteriores a 30/07/2007 pertencem a Volkswagen do Brasil, solicitamos, conforme orientação do julgador da 9ª Turma da DRJ, a comprovação de pagamentos feitas dessas notas pela VWCO/Man Latin e obtivemos a seguinte resposta da empresa, cuja íntegra está apresentada no Anexo I A desse processo:

1.3. Na resposta ao item 1, protocolada em 29/11/2018, a intimada juntou os itens solicitados para fins de comprovar o crédito efetuado, em razão da operação societária ocorrida, e iria diligenciar para buscar eventuais comprovantes bancários em nome da intimada, restando pendente a verificação dos mesmos. No entanto, tendo em vista que os comprovantes bancários anteriores a 31/07/2007 são todos em nome da VW do Brasil, não existindo comprovantes bancários com a denominação da MAN, requer a juntada, neste ato, do anexo V da operação de incorporação.

xxix) Por todo o exposto acima, foram mantidas TODAS as glosas feitas sobre as Notas Fiscais com data anterior a 30/07/2007, pertencentes a VW do Brasil, no período analisado;

xxx) Apuração dos Créditos PIS / COFINS Não Cumulativo – DE x PARA

xxxi) Na Manifestação de Inconformidade feita pelo contribuinte foi apresentada listagem com notas fiscais das empresas Piquetur e J.S. Taxi Aéreo além dos Pedidos de Compra, onde foi verificado que as mesmas prestaram serviços de frete de peças na operação de venda, crédito este passível de ressarcimento, segundo Lei nº10.833 de 2003 e Lei no 10.637/2002;

xxxii) Os serviços prestados por essas empresas e que foram passíveis de revisão ocorreram nos meses de Abril/08, Maio/08, referente ao 2º Trimestre 2008 e Agosto/08 e Setembro/08, referente ao 3º Trimestre de 2008 e Outubro/08 e Novembro/08 referente ao 4º Trimestre de 2008, com repercussão nos valores dos créditos reconhecidos dos Processos 16349.000454/2009-26, 16349.000447/2009-24, 16349.000450/2009-48, 16349.000448/2009-79, 16349.000449/2009-13, 16349.000455/2009-48 e no processo de Auto de Infração 12585.000002/2011-15. Essas Notas Fiscais estão apresentadas com os respectivos motivos das glosas nos Anexo II A e II B;

xxxiii) Com base no Demonstrativo dos Créditos Consolidados apresentados no Anexo III e IV foi elaborado o Quadro DE x PARA de apuração de créditos de fl. 844;

xxxiv) Com base nas considerações relatadas, foi feito o cálculo da contribuição para o PIS e a Cofins no regime não-cumulativo do 2º trimestre de 2008. Foi feita a ficha do DACON (Anexo V) utilizando os créditos fiscalizados para as deduções dos débitos da mesma contribuição, e foi apurada as seguintes alterações no valor devido, nos termos dos artigos 5º da Lei 10.637/2002 e 6º da Lei 10.833/2003, conforme Quadro 2 de fl. 845;

xxxv) Dessa forma foi feito o Quadro 9 apresentado nº Despacho Decisório:

xxxvi) Foram juntados ao processo os seguintes documentos e anexos:

- a. Resposta da Intimação pela Man Latin – Anexo I A;
- b. Listagem das Notas Fiscais Aceitas – Anexo I B;
- c. Pedidos de Compras Man Latin – Anexo I C;
- d. Demonstrativo das Glosas dos Créditos Solicitados – Revisados – Anexo II A e II B;
- e. Demonstrativo dos Créditos Consolidados - Revisado – Anexo III;
- f. Demonstrativo Dacon – Revisado – Anexo IV;
- g. DE x PARA, Diferença de Créditos, Utilização de Créditos – Anexo V.

O contribuinte foi cientificado do Despacho de Diligência de fls. 835-846 elaborado pela EQAUD/DERAT/SP, e apresentou a manifestação de fls. 852-856 alegando, em síntese, que:

☒ GLOSAS DE INSUMOS – TÓPICO NOTAS FISCAIS 9999 ☒ Foram mantidas as seguintes glosas: Glosa Serviços Prestados pela empresa SELPA PREST. SERV. LOGIS. PEÇAS E ACESS. LTDA; Glosa Serviços Prestados pela empresa MULTI-CARRIO TERMINAL DE VEÍCULOS;

☒ A manifestante não concorda com a manutenção das glosas. Restou constatado pela Fiscalização, após a apresentação de documentos, que os serviços de logística e armazenamento não possuíam base legal para aproveitamento do crédito na qualidade de insumos. Contudo, reiteradamente, a Manifestante requereu- e requer - sejam apreciadas essas aquisições utilizando-se o conceito de insumos, balizado judicialmente por meio do RESP nº 1.221.170/PR. Com a publicação, em 03.10.2018, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, tornou-se obrigatória a aplicação pela RFB do entendimento proferido no RESP nº 1.221.170/PR;

☒ Não há como produzir os veículos sem os serviços de logística e armazenagem das peças, pois são essenciais e relevantes ao processo produtivo, sem os quais haveria perda de qualidade nos procedimentos fabris – características definidas no Julgamento do STJ. Portanto, não devem permanecer essas glosas;

☒ A Manifestante reitera sua observação de que essas empresas que foram objeto de análise do despacho (SELPA/MULTICAR e PIQUETUR) foram mencionadas na defesa da Manifestante apenas a título exemplificativo. Tais empresas não representam a totalidade dos serviços para os quais foram efetuadas glosas, tamanha a quantidade de fornecedores que haviam sido desconsiderados na análise inicial do Fisco, tendo sido todas elas desconsideradas/glosadas, independentemente da finalidade dos serviços por ela prestados, mas simplesmente em função do CFOP 9999 apresentado do relatório;

☒ Ocorre que esse único critério para glosa, do CPFOP 9999, já foi considerado insuficiente por esta DRJ, pois foi determinada a presente diligência justamente para apurar os critérios que ensejariam a glosa, ou autorização do crédito. Portanto, para esgotar esta matéria, há necessidade de nova análise, não apenas destas 3 (três) empresas citadas à título exemplificativo, mas de todas as Notas Fiscais de fornecedores relacionados com CFOP 9999, e que foram objeto de glosa no relatório inicial da fiscalização. Cabe salientar que as Notas Fiscais, que não foram objeto de análise na Diligência solicitada, representam em torno de 95% do valor total de glosa do item em questão;

☒ Alternativamente, independentemente de nova diligência, uma vez que a grande maioria das aquisições de serviços relacionadas se tratam de serviços de logística/armazenagem/ movimentação de peças, requer a aplicação do conceito de insumo com base na sua essencialidade e relevância ao processo produtivo, anteriormente explicitado, e que sejam todas elas consideradas passíveis de creditamento;

☐ GLOSAS EM OPERAÇÃO SOCIETÁRIA ☐ Ressalva-se a alegação da Manifestante, de que a operação societária praticada tem como efeito principal a absorção de bens, com a conseqüente sucessão em direitos e obrigações;

☐ Importa mencionar, ainda, que o objeto da diligência era apenas o de verificar se as notas fiscais foram efetivamente pagas, conforme determinação, e não a criação de novo critério em relação à operação societária efetuada;

☐ Assim, uma vez que foram apresentados os comprovantes de pagamento, conforme constou na resposta à diligência complementar, protocolada nos autos 12585.000002/2011- 15, no seu item 1.3: (...) assim entendidos os comprovantes dos lançamentos contábeis realizados à época, inclusive com tela do sistema SAP registrando o evento; é de se considerar legítimo o crédito efetuado, revertendo-se a glosa indevida;

☐ Cabe salientar aqui que, considerando que as aquisições foram efetuadas antes da data em que ocorreu a alteração societária, seria impossível que as Notas Fiscais em questão estivessem em nome na empresa sucessora – assim como os seus respectivos pagamentos. Vejamos que, se todos os direitos e obrigações no “negócio” caminhões foram para ela vertidos - tanto os estoques de materiais e produtos acabados, como os próprios valores a receber das vendas a prazo, por exemplo – não há como imaginar que os créditos referentes a estes materiais (matérias-primas/insumos) não tivessem o mesmo tratamento. Considerando que, a partir da data de reestruturação societária, a VW do Brasil não mais produziu caminhões, não faria qualquer sentido, para ela, efetuar os créditos sobre estas aquisições, que não seriam por ela utilizadas – e que inclusive, não mais pertenciam a ela, em virtude da versão dos estoques para a MAN;

☐ Da mesma forma, não faria sentido, para a empresa que estava recebendo, naquela época, o “negócio” caminhões (a MAN), fazê-lo sem considerar os créditos das aquisições, visto que subsequentemente haveria a oneração de suas vendas (débito), sem que houvesse a respectiva contrapartida do crédito dos seus insumos e demais materiais; caso assim tivesse ocorrido, não teria sido atingida a equalização da carga tributária, que foi o objetivo primordial à época da instituição do Regime da NãoCumulatividade do Pis/Cofins. Por isso, deve ser mantido o direito aos créditos em questão;

☐ DO PEDIDO: COMPLEMENTAÇÃO DA DILIGÊNCIA: TÓPICO NOTAS FISCAIS COM DADOS INCOMPLETOS:

☐ A Manifestante ressalva novamente, que para análise da DRJ, deve ser determinada nova diligência complementar para apuração das notas fiscais do tópico “NOTAS FISCAIS COM DADOS INCOMPLETOS”, pois estas representam mais de 80% da presente autuação, e não foi objeto de pedido por parte da DRJ a análise destas informações, reiteradamente solicitada pela Recorrente, conforme consta também da Manifestação de Inconformidade, em seu item V, e na resposta à primeira diligência, em seu item 5;

☐ Alternativamente, independentemente de nova diligência, uma vez que tais notas fiscais se tratam de aquisições de materiais e serviços aplicados como insumos no processo produtivo, requer a aplicação do conceito de insumo com base na sua essencialidade e relevância, de acordo com o entendimento expresso no RESP nº 1.221.170/PR e da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e que sejam todas elas consideradas passíveis de creditamento;

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade e conforme ementa do Acórdão nº 16-91.206 - 9ª Turma da DRJ/SPO que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. FABRICANTES DE CAMINHÕES. VENDAS DIRETAS. COMISSÕES DE CONCESSIONÁRIAS. CONDIÇÕES.

O fabricante e o importador de caminhões, nas vendas diretas ao consumidor final, poderá excluir da base de cálculo os valores devidos aos concessionários pela intermediação ou entrega dos veículos. Tal exclusão somente poderá alcançar a parcela remanescente da redução da base de cálculo nos percentuais definidos no art. 1º, § 2º, da Lei nº 10.485, de 2002.

BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS. CONTABILIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.

A exclusão de valores da base de cálculo requer, para ser acatada, a obediência aos princípios contábeis, dentre os quais o da competência, sob pena de distorção dos eventuais créditos apurados.

CRÉDITO PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente o sujeito passivo que apurar crédito de PIS/COFINS poderá aproveitá-lo, salvo as hipóteses legais previstas na Lei nº 6.404, de 1976, de incorporação, fusão e cisão.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. RESULTADO DE DILIGÊNCIA. REVERSÃO PARCIAL DE GLOSAS.

Diante do resultado de diligência empreendida pela Fiscalização, que examinou a documentação apresentada pelo contribuinte, assentando a existência de parte dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativo glosados, deve-se reverter as correspondentes glosas.

REFORMATIO IN PEJUS. IMPOSSIBILIDADE.

Da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte não pode advir um resultado que piore a situação contra a qual ela se insurgiu.

JUNTADA DE NOVAS PROVAS DOCUMENTAIS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvado o disposto nas alíneas “a” a “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Do mérito

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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 nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou

serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Passo à análise das glosas na sequência referida no Recurso Voluntário.

Das Notas fiscais com CFOP 9999

O contribuinte alega que as diligências realizadas pela fiscalização não analisaram todas as notas incluídas nessa glosa, para tanto traz uma relação das notas fiscais que seriam passíveis de creditamento.

Analisando tanto a diligência quanto a decisão recorrida não consigo verificar a análise de diversas notas mencionada pelo contribuinte, portanto não sendo possível ter certeza se a manutenção da glosa foi devido a utilização da Recorrente do CFOP 9999, ou se efetivamente tais serviços foram desconsiderados como insumos.

Por esse motivo entendo ser necessário a diligência para complementação da análise das notas fiscais com o CFOP 9999 dos arquivos apresentados pela Recorrente e em caso necessário solicite novos documentos para realização da análise se tais serviços foram considerados ou não como insumos pela fiscalização.

Das notas fiscais com dados incompletos

Em relação ao presente questionamento a Recorrente alega que devido ao volume e o período dos créditos glosado os documentos eram físicos e, portanto, foram juntados tais arquivos agora no momento do Recurso Voluntário no anexo III arquivos não pagináveis.

Por entender que é possível a juntada nova de documentos durante o processo administrativo, por motivo de força maior, nessa ótica, não haveria óbice à sua apreciação nesta

instância, a qual encontra respaldo na alínea c do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Acontece que a unidade de origem não chegou a analisar dita documentação, em razão do momento em que a mesma fora apresentada. Sendo assim, entendo que a presente demanda deverá ser convertida em diligência, para que a unidade de origem, com fulcro na documentação apresentada pelo Recorrente tanto em sua manifestação de inconformidade quanto em seu Recurso Voluntário verifique se a apuração correta da COFINS da Recorrente no período em questão é o constante da DCTF retificadora, manifestando-se também sobre a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

Da conclusão

Com fulcro nas razões supra expedidas, voto no sentido de converter a presente demanda em diligência à unidade de origem para que a autoridade administrativa, com base na documentação juntada aos autos pelo Recorrente, analise a certeza e liquidez do direito creditório alegado, tanto em relação às notas fiscais com CFOP 9999 quanto às notas fiscais com dados incompletos. Ao final, deverá elaborar Relatório Fiscal contendo os resultados da diligência, cientificando-os ao Recorrente, que poderá se manifestar. Após cumpridas providências, devolver o processo a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow