



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

Processo nº 19515.721650/2013-43
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.877 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 26 de setembro de 2018
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO - PIS E COFINS
Recorrente ITAUTEC S.A. - GRUPO ITAUTEC
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal verifique a legitimidade dos créditos de aquisição de bens importados como insumos e para revenda, assim como serviços importados como insumos, informados no arquivo não paginável de e-fls. 2544, adotando as premissas do conceito de insumo expostas no voto condutor, além de outras condições impostas pela legislação e a legitimidade dos créditos relativos a despesas de armazenagem e fretes sobre vendas informados no arquivo não paginável de e-fls. 2608, vencidos o Conselheiro Jorge Lima Abud que negava provimento ao recurso voluntário, os Conselheiros Walker Araújo e Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado) que negavam provimento quanto ao conhecimento da planilha de despesas de armazenagem e fretes sobre venda de e-fls. 2608. Designado o Conselheiro Diego Weis Jr para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Redator

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araújo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Em 15.8.2013, a Recorrente foi intimada dos presentes Autos de Infração, lavrados pela D. Fiscalização em razão de supostas irregularidades na apuração de créditos de PIS e COFINS realizada pela Recorrente no 1º Trimestre de 2008, decorrente de:

- a) aquisições de bens para revenda no mercado interno e importados (itens 29 a 32 e 52 do Termo de Verificação Fiscal);
- b) aquisições de bens utilizados como insumos no mercado interno e importados (itens 33 a 37 e 52 do Termo de Verificação Fiscal);
- c) contratação de serviços utilizados como insumos no mercado interno e importados (itens 49 a 52 do Termo de Verificação Fiscal);
- d) despesas com energia elétrica;
- e) despesas com aluguéis de prédios (itens 38 a 41 do Termo de Verificação Fiscal);
- f) despesas com armazenagem e fretes em operações de venda (itens 53 a 56 do Termo de Verificação Fiscal);
- g) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado (itens 57 a 60 do Termo de Verificação Fiscal);
- h) despesas com alugues de máquinas e equipamentos locados (itens 61 a 63 do Termo de Verificação Fiscal); e
- i) devoluções de vendas tributadas (itens 64 a 66 do Termo de Verificação Fiscal).

Após efetuar as glosas dos créditos de PIS e COFINS seriam indevidos, a fiscalização verificou que os créditos remanescentes não seriam suficientes para quitar débitos de PIS e COFINS relativos ao 1º Trimestre de 2008, lavrando, assim, os Autos de Infração para formalizar exigência tributária dessas contribuições no montante de R\$ 26.826.577,24, sendo R\$ 11.794.525,38 de principal (R\$ 2.103.888,31/PIS e R\$ 9.690.637,06/COFINS), R\$ 8.845.894,03 de multa, e R\$ 6.186.157,84 de juros.

Aroveita-se o Relatório apresentado no Acórdão de Impugnação:

Contra a empresa antes qualificada foram lavrados dois Autos de Infração, a saber:

a) o primeiro formalizou a exigência de COFINS não-cumulativa, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 9.690.637,06, referente a fatos geradores entre 31/01/2008 e 31/03/2008. Esse valor (principal) foi acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora. Constou fundamentação legal. Houve ciência em 15/08/2013 (Termo de fl. 1.659);

b) o segundo formalizou a exigência de PIS não-cumulativo, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 2.103.888,31, referente a fatos geradores entre 31/01/2008 e 31/03/2008. Esse valor (principal) foi acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios. Constatou base legal. Houve ciência em 15/08/2013 (Termo de fl. 1.659).

Foi produzido longo Termo de Verificação Fiscal, de onde se transcreve os seguintes itens (excertos):

Em 08/04/2013 o contribuinte compareceu a essa equipe e apresentou as planilhas de bens utilizados como insumos e de bens para revenda adquiridos no mercado interno, energia elétrica e de fretes revisadas (fl. 303). Nessa mesma data solicitou a prorrogação do prazo para apresentação do restante dos documentos por mais 20 dias, no que foi atendido (fl. 305). Findo esse prazo nenhum outro documento foi apresentado.

No caso, consoante Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) do período, o interessado possui receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e receitas de exportação (fls. 04 a 96). A parte não tributada da receita é fundamentada no programa de inclusão digital, instituído pela Lei nº 11.196/2005, que em seu art. 28 reduziu a zero, a partir de dezembro de 2005, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins decorrente da venda no mercado interno de determinados produtos (...).

- Da análise do crédito

- - Bens para revenda

Nessa rubrica o contribuinte havia incluído a aquisição no mercado interno de licença de software para revenda. Contudo a legislação prevê em seu art. 10, XXV, que as receitas de venda de licença de software adquiridas no mercado interno não estão abrangidas pela legislação do PIS e da Cofins não cumulativos, sendo assim, glosamos essas operações (...)

- - Bens utilizados como insumos

Excluimos da base de cálculo as operações de aquisição de licença de software, que como vimos acima são operações que estão excluídas da apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e a Cofins. Também glosamos as operações cuja descrição remetia a Pesquisa e Desenvolvimento de produtos (P&D), tendo em vista que a legislação não prevê a apuração de crédito sobre essas atividades.

(...), excluimos da base de cálculo considerada as operações que tinham como descrição: frete, nf. compl. de preço, nf. compl. de ICMS e nf. compl. de IPI, pois essas operações não podem ser configuradas como aquisição de insumos.

- - Aluguéis de prédios

Com base nos contratos de aluguel apresentados (fls. 664 a 1095), fizemos alguns ajustes nos valores declarados como base de cálculo para adequá-los ao valor que efetivamente deveria ser pago no período analisado, sem considerar os reajustes posteriores.

Glosamos os valores dos aluguéis pagos à pessoa física, tendo em vista que a legislação apenas prevê o creditamento com base nos pagamentos efetuados a pessoa jurídica. Glosamos também o valor do contrato de aluguel nº 619, com o locador Participações Morro Vermelho S.A. - CNPJ 43.080.225/0001-08, pois a interessada não era locatária à época dos fatos. Apenas passou a ser a locatária em 01/09/2008, conforme o 3º aditivo do contrato. Até então a locatária era a empresa Itaotec Com. Serviços S.A. Glosamos ainda diversos contratos que tiveram início de vigência em data posterior a analisada no presente despacho, e outros contratos que não foram apresentados.

- - Falta de apresentação de documentos

O contribuinte não logrou êxito em apresentar no formato correto os demonstrativos de crédito de serviços utilizados como insumos advindos do mercado interno, despesas de armazenagem e fretes, bens para revenda, serviços e bens utilizados como insumos advindos do mercado externo.

Mister frisar que a comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem a invoca, ou seja, o contribuinte. A mera alegação pelo contribuinte da existência de um direito creditório, não comprova a sua liquidez e certeza. Para tal comprovação, deveria ter sido apresentada a documentação solicitada, que permitiria que conferíssemos a existência do crédito alegado.

Frisou que planilhas apresentadas fora do formato determinado impediam a correta verificação da procedência do crédito quanto a:

- *Serviços utilizados como insumos;*
- *Bens para revenda, serviços e bens utilizados como insumos advindos do mercado externo;*
- *Despesas de armazenagem e fretes;*
- *Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado;*
- *Aluguel de máquinas e equipamentos;*
- *Devoluções de vendas.*

Por fim, referiu aos Autos de Infração:

- Do Auto de Infração

Além disso, o crédito apurado no trimestre não foi suficiente para se fazer o desconto do valor do débito apurado, sendo assim, nesses meses procederemos ao lançamento do valor remanescente dos débitos como segue:

Período de Apuração PIS devido Cofins devida

Janeiro-08665.607,693.065.829,36

Fevereiro-08675.385,943.110.868,55

Março-08762.894,683.513.939,15

Na situação de os créditos reconhecidos serem insuficientes para realizar as deduções pretendidas, faz-se necessária a constituição, de ofício, do valor não declarado em DCTF por meio de auto de infração, acompanhado da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

Em 13/09/2013 a contribuinte apresentou, através de procuradores, arrazoado impugnatório referente aos lançamentos (PIS/COFINS) onde alegou (em síntese):

Os fatos

- referiu o Fisco que a empresa não teria apresentado grande parte dos documentos solicitados ao longo da fiscalização, de forma que foi determinada a glosa dos créditos vinculados às contas contábeis em relação às quais supostamente não teria sido enviada documentação. Em relação aos documentos que foram apresentados, a Fiscalização entendeu que seriam incompletos ou inconsistentes, determinando a glosa de supostas diferenças de créditos apuradas;*
- a empresa ressalta que a apuração de créditos realizada não levou em consideração todos os documentos e informações que forneceu ao longo da fiscalização, o que afetou o seu direito de defesa, visto que não conseguiu entender de forma clara as razões pelas quais uma parte do seu crédito foi desconsiderada;*

Decadência do crédito tributário

- o crédito tributário exigido encontra-se extinto por decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram mais de cinco anos antes da ciência da lavratura da referida autuação, em 15/08/2013. Considerando que a empresa teve ciência da autuação naquela data, o Fisco não poderia exigir débitos com fatos geradores anteriores a essa data, de forma que a exigência fiscal objeto do Auto de Infração, relativa ao período de janeiro a março de 2008, encontra-se extinta;*
- conforme reconhecido nos Despachos Decisórios proferidos nos processos nºs 12585.000548/2010-95 e 12585.000547/2010-41, que decorrem de indeferimento de Pedidos de Ressarcimento de créditos de PIS/COFINS (1º trimestre de 2008), a empresa efetuou compensações das contribuições no período em discussão, de forma que não há dúvidas acerca da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN no presente caso.*

Supostos creditamentos indevidos de PIS/COFINS os créditos aproveitados pela empresa são válidos e decorrem de custos e despesas essenciais e imprescindíveis para a manutenção da sua produção e prestação de serviços, razão pela qual são passíveis de gerar crédito de PIS e COFINS. Ou, em outros casos, referem-se a bens adquiridos para revenda, do que resulta o direito ao crédito de PIS e COFINS.

- - Conceito de insumos

o conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS/COFINS, deve ser entendido como correspondente a todos os gastos, custos ou

despesas que sejam indispensáveis (essenciais) para a comercialização de mercadorias. Ou seja, são insumos aqueles gastos, custos ou despesas sem os quais não seria possível para a empresa fabricar e comercializar suas mercadorias ou ainda prestar serviços. Em síntese, conceitualmente, identifica-se um insumo a ser utilizado na fabricação e comercialização de produtos quando restar demonstrada a essencialidade ou imprescindibilidade desse custo ou despesa para a respectiva operação.

- - Direito à manutenção dos créditos glosados

Utilização de créditos em aquisições de bens para revenda o Fisco considerou indevida a utilização de créditos de PIS/COFINS decorrentes da aquisição no mercado interno de licença de softwares para revenda (art. 10, inciso XXV, da Lei nº 10.833/2003. A empresa esclarece que analisou seus documentos fiscais e verificou que, por um equívoco, efetivamente aproveitou os créditos indevidos apontados, razão pela qual não contesta a glosa efetuada. No entanto, em que pese ter aproveitado indevidamente o crédito, incorretamente submeteu as referidas operações à tributação estabelecida pelo regime não-cumulativo do PIS/COFINS (alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente), embora a lei vigente determinasse que tais softwares fossem tributados no regime cumulativo (alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente);

A empresa entende que não houve recolhimento a menor de PIS/COFINS em decorrência do equívoco que cometeu, pois tributou incorretamente as operações, possuindo direito ao crédito incidente na saída das mercadorias. Pleiteia que os valores recolhidos de PIS/COFINS sobre essas operações, pela sistemática não cumulativa, sejam ao menos abatidos da exigência fiscal do Auto de Infração, a fim de evitar exigência em duplicidade dos tributos.

- - Utilização indevida de créditos de PIS/COFINS em aquisições de bens utilizados como insumos

• o Fisco entendeu que determinadas despesas com aquisição de insumos não seriam passíveis de gerar créditos de PIS/COFINS. Contudo, as glosas não devem ser mantidas:

a) Licença de softwares nacionais: a empresa reitera os argumentos já expostos, reconhecendo a utilização indevida dos créditos apontados. Mas ressalta que as respectivas operações foram submetidas à tributação aplicável ao regime não-cumulativo do PIS/COFINS, não tendo havido falta de recolhimento das contribuições no 1º trimestre de 2008. Ainda que mantida a glosa dos créditos, deve-se reconhecer que não houve falta de recolhimento das contribuições sobre as operações de aquisição de licença softwares como insumo, devendo ser reduzida a exigência fiscal, abatendo-se os valores já recolhidos das contribuições;

b) Pesquisa e desenvolvimento de produtos: o conceito de insumo passível de gerar crédito de PIS/COFINS deve ser interpretado de forma extensiva, levando-se em consideração, no caso concreto, a essencialidade e imprescindibilidade dos gastos para o desenvolvimento das atividades da empresa. As atividades desta são

bastante específicas e demandam grande conhecimento na área de tecnologia. É natural que a empresa necessite promover grandes gastos em pesquisa e desenvolvimento para se manter atualizada no mercado, bem como desenvolver novos produtos. Em que pese a inexistência de previsão legal expressa, percebe-se a obrigatoriedade e essencialidade dos gastos incorridos com pesquisa e desenvolvimento, visto que essas despesas estão intimamente relacionadas com a geração de receita tributável pelo PIS/COFINS. Ao contrário do entendimento do Fisco, tais despesas devem ser descontadas na apuração das contribuições;

c) Despesas lançadas em NFs de complemento de preço: os Autos de Infração consideraram indevidos os créditos aproveitados pela empresa relacionados a NFs de complemento de preço, as quais foram emitidas em situações em que a NF original da operação foi emitida com valor equivocado e, por essa razão, foi necessária a emissão de outra nota em complementação ao montante indicado na primeira. Não se pode aceitar que a Fiscalização desconsidere crédito relativo à NF complementar, única e exclusivamente por se tratar de complementação de preço, sendo que os créditos decorrentes das NFs originais (posteriormente complementadas) foram devidamente validados. Ainda que a legislação não estabeleça expressamente o direito a crédito relativo à complementação de preço, deve-se reconhecer que, na realidade, não se trata de operação distinta, mas sim de uma só operação, para a qual apenas foi necessária a emissão de novo documento fiscal para sua regularização;

d) Utilização indevida de créditos de PIS/COFINS relativos a despesas com aluguéis de prédios: grande parte das alegações do Fisco não condiz com a realidade, o que pode ser confirmado em sede de diligência, momento em que será possível analisar todos os contratos de aluguéis firmados pela empresa. Em relação ao contrato nº 619, cujo crédito foi glosado por supostamente não se tratar de contrato firmado pela empresa, mas sim pela Itaotec Com. Serviços S.A., esclarece que aquela empresa foi incorporada pela ora autuada, conforme contrato em anexo (doc. nº 9), o que inclusive foi objeto de posterior aditivo (doc. nº 10), de forma que o respectivo crédito é válido. No que diz respeito ao contrato nº 2100, em que o Fisco apontou que há divergência quanto ao valor do aluguel previsto em contrato e montante creditado, a empresa esclarece que essa divergência decorre do fato de ter aproveitado crédito sobre o valor do aluguel, acrescido do montante do respectivo IPTU devido (doc. nº 11). Além disso, a localizou alguns contratos de aluguéis que não foram identificados durante a fiscalização e que comprovam o seu direito à manutenção dos créditos. Acosta aos autos os contratos nºs 5039, 5041, 5036, 5035, 5040, 2120, 2109, 2122, 2116, 3046, 3047, e 3048, apenas por amostragem (doc. nº 12), e informa que os demais contratos localizados estão disponíveis para análise em sede de diligência. A fim de comprovar essas alegações e tendo em vista o volume de documentos, pleiteia seja convertido o julgamento em diligência para que sejam analisados os contratos firmados e reconhecido o seu direito à manutenção dos créditos glosados;

e) Utilização indevida de créditos de COFINS decorrentes da utilização de serviços como insumos: esclarece que apresentou os

documentos necessários para análise da validade dos créditos, os quais sequer foram analisados. Os demonstrativos consolidados mencionados pelo agente fiscal, que foram entregues em arquivo digital devidamente validado, possuem anexos que detalham cada uma das contas contábeis relacionadas aos serviços que originaram os créditos aproveitados, com descrição da atividade e indicação de valores. Caberia ao Fiscal analisar esses documentos (o que não foi feito) e, em caso de eventuais dúvidas, solicitar esclarecimentos à empresa, que possui a documentação suporte das operações detalhadas na tabela enviada. Ao tentar efetuar a juntada desses arquivos em meio digital nos autos dos processos nºs 12585.000548/2010-95 e 12585.000547/2010-41 (discutem o indeferimento de Pedidos de Ressarcimento de créditos do 1º trimestre de 2008), o protocolo não foi aceito pelo atendimento presencial no Centro de Atendimento ao Contribuinte (CAC), pelo fato de referidos arquivos ultrapassarem o limite de 15 megabytes previsto para protocolo eletrônico. Ocorre que estes arquivos, além de serem muito pesados, contém demonstrativos que não podem ser subdivididos sob o risco de prejudicar a sua compreensão. Ademais, esses documentos não podem ser impressos, pois as abas de cada tabela possuem interação entre si, o que será perdido caso os documentos sejam impressos, o que, além de tudo, implicaria um volume inconcebível de papel. Importante destacar que não consegue enviar os arquivos eletronicamente via E-CAC, em razão de uma falha no sistema interno da Receita Federal, conforme se verifica das anexas telas extraídas ao tentar juntar documento via E-CAC aos presentes autos (doc. nº 13). Pleiteia a conversão do julgamento em diligência, para que o agente fiscal analise os anexos dos demonstrativos que foram desconsiderados e que demonstrarão a validade dos créditos glosados. A fim de comprovar a existência desses anexos, que deverão ser analisado em sede de diligência, acosta cópia da tela de um dos demonstrativos entregues (referente a janeiro de 2008), por meio da qual é possível identificar os anexos mencionados (doc. nº 14);

f) Comprovação do direito aos créditos: ainda que algumas despesas não estejam expressamente previstas na legislação como passíveis de gerar créditos de PIS/COFINS, no caso concreto constituem custos e despesas essenciais e imprescindíveis para a manutenção das atividades responsáveis pelo faturamento:

f.1) cursos e treinamento: a qualificação dos funcionários é imprescindível e essencial para o desenvolvimento das atividades, visto que, caso de um de seus funcionários não detenha conhecimento tecnológico, não poderá desenvolver a sua função. Assim, os custos e despesas incorridos em cursos voltados para treinamento dos funcionários são essenciais para o desenvolvimento de suas atividades, devendo ser considerados insumos passíveis de gerar créditos de PIS/COFINS;

f.2) gastos com material: materiais que sejam imprescindíveis para o processo produtivo dos contribuintes devem ser caracterizados como insumos. Os créditos glosados se referem a materiais que são necessários para o desenvolvimento das atividades da empresa. Esses devem gerar créditos de PIS/COFINS;

f.3) assistência técnica e viagem nacional: a empresa oferece serviços de assistência e assessoria técnica aos seus clientes. Essas atividades demandam a movimentação dos funcionários que, na grande maioria das vezes, locomovem-se até onde seus clientes estão localizados. A locomoção dos funcionários para atendimento dos clientes é uma das principais características de suas atividades, de forma que os gastos com transporte para prestação dos referidos serviços, tais como combustíveis e óleos lubrificantes, são passíveis de gerar créditos de PIS/COFINS. Os gastos com viagens e assistência técnica indicados pelo agente fiscal são despesas que devem ser incorridas para a geração da receita tributável e, portanto, geram créditos de PIS/COFINS;

f.4) mão de obra temporária: as despesas glosadas relativas à conta de mão de obra temporária se referem a gastos com cursos e treinamento de seus funcionários. Tratam-se de despesas imprescindíveis para o processo produtivo e prestação e serviços desenvolvidos pela empresa, bem como para a manutenção de suas atividades, de forma que tais despesas devem ser descontadas da apuração do PIS/COFINS.

f.5) manutenção de equipamentos: conforme jurisprudência atual do CARF, despesas com manutenção de máquinas e equipamentos possuem o condão de gerar créditos de PIS/COFINS;

f.6) serviços especializados: considerando a atividade da empresa (basicamente produz e comercializa softwares), deve-se reconhecer que as despesas incorridas com serviços especializados, como a manutenção de softwares, são imprescindíveis e essenciais ao desenvolvimento dessas atividades.

Utilização indevida de créditos de COFINS decorrentes da utilização de bens para revenda, serviços e bens utilizados como insumos advindos do mercado externo

• o Fisco determinou a glosa de créditos decorrentes de operações de importação realizadas pela empresa no 1º trimestre de 2008. Mas estes créditos são regulares:

a) Aquisição de bens do exterior para revenda: a justificativa do Fisco para a glosa foi a impossibilidade de análise das operações, tendo em vista que a empresa não teria apresentado o demonstrativo solicitado durante a fiscalização. Mas a empresa elaborou demonstrativos consolidados de todas as operações de importação realizadas no 1º trimestre de 2008, dentre elas as operações de aquisição de bens do exterior para revenda (CFOP 3102). Nesses demonstrativos, é possível verificar informações relativas aos bens adquiridos, tais como sua descrição, respectiva nota fiscal, e valores da operação. Já tentou fazer anexação destes documentos, o que foi rejeitado pelo atendimento presencial do CAC, pelo fato de referidos arquivos ultrapassarem o limite de 15 megabytes previsto para protocolo eletrônico. Reitera seu pedido de conversão do julgamento da defesa em diligência, a fim de que seja possível analisar os demonstrativos elaborados, que comprovam o direito ao crédito.

b) Aquisição de bens do exterior como insumo: a justificativa para a glosa foi o fato de a empresa não ter apresentado documentos que

comprovassem a origem dessas operações. Foi elaborado demonstrativo detalhando todas as operações de aquisição de bens do exterior para revenda (CFOP 3101), no qual é possível verificar informações relativas aos bens adquiridos, tais como sua descrição, respectiva nota fiscal, e valores da operação. A juntada desses demonstrativos em CD não foi anteriormente autorizada pelo atendimento presencial do CAC, razão pela qual o julgamento deverá ser convertido em diligência, para possibilitar a sua análise.

c) Utilização de serviços do exterior como insumo: a única justificativa para a glosa foi o fato de a empresa não ter apresentado documentos que comprovassem essas operações. Mas as operações de importação de serviços utilizados como insumo, que geraram os créditos glosados, foram detalhadas em demonstrativo elaborado, cuja juntada, contudo, não foi aceita pelo atendimento presencial do CAC. Isso poderá ser confirmado em sede de diligência. A fim de confirmar a regularidade do aproveitamento dos créditos, a empresa acosta aos autos cópia das notas (Invoices) relativas às operações de importação de serviços discriminadas na tabela e que geraram o crédito questionado (doc. nº 16). Reitera seu pedido para que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para análise do demonstrativo elaborado, bem como de sua documentação capaz de comprovar a origem da integralidade dos créditos glosados.

Utilização indevida de créditos de PIS/COFINS decorrentes de despesas com armazenagem e frete

- o Fisco desconsiderou os anexos ao demonstrativo enviado em arquivo digital, que detalha todas as despesas relativas a frete e armazenagem que foram creditadas pela empresa. Reitera seu pedido para que seja determinada conversão do julgamento em diligência, para que o agente fiscal analise os documentos que foram desconsiderados e que demonstrarão a validade dos créditos glosados. Além de comprovar que disponibilizou a documentação necessária para análise da validade dos créditos que indevidamente foram glosados, a empresa demonstrará seu direito à manutenção dos créditos decorrentes de despesas com armazenagem e frete em operações de venda, tendo em vista sua expressa previsão no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, também aplicável ao PIS for força do art. 15, inciso II da mesma Lei.*
- Utilização indevida de créditos de PIS e COFINS decorrentes de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado com a finalidade de comprovar a regularidade da apropriação dos créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado, a empresa elaborou demonstrativo consolidado, segregado entre os meses em análise, que detalha os bens que compuseram essa rubrica. Contudo, o protocolo do CD contendo esse demonstrativo não foi aceito no atendimento presencial do CAC, sendo que a empresa não consegue apresentar essa documentação via E-CAC, em razão de falha no sistema interno da RFB (doc. nº 13). Dessa forma, reitera seu pedido de conversão do julgamento em diligência para análise dos demonstrativos que elaborou, bem como do restante da sua documentação fiscal. Além disso, verificou que possuía mais créditos de PIS/COFINS decorrentes de encargos com depreciação do que o montante declarado em*

DACON. Pleiteia seja convertido o julgamento em diligência, para que seja comprovado o seu direito à manutenção dos créditos apurados em razão de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Utilização indevida de créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas com aluguel de máquinas e equipamentos locados

- *o agente fiscal desconsiderou os anexos ao demonstrativo enviado pela empresa em arquivo digital, nos quais estão detalhadas todas as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos no 1º trimestre de 2008. As máquinas e equipamentos envolvidos nas operações que geraram os créditos em discussão estão discriminados no Anexo 7 das planilhas elaboradas pela empresa (fl. 303 do processo administrativo) e que foram desconsideradas pelo Fisco. Deve-se converter o julgamento em diligência para análise da documentação fiscal, a fim de que seja reconhecido o direito de utilizar os créditos apurados sobre aluguéis de máquinas e equipamentos, pois os bens foram utilizados nas atividades da empresa.*

Utilização indevida de créditos de PIS e COFINS decorrentes de devoluções de vendas

- *a justificativa do Fisco para a glosa desses créditos foi o fato de a empresa não ter apresentado documentos que comprovassem a origem das operações. No entanto, nos demonstrativos que elaborou, cuja juntada não foi aceita pelo CAC, é possível verificar-se a regularidade das operações de devolução de vendas que geraram a apropriação dos créditos glosados. Além disso, conforme será possível comprovar em sede de diligência, os valores que constam no Razão da empresa (cuja juntada em CD não foi permitida em outra situação) são, inclusive, superiores aos valores detalhados no demonstrativo. Reitera seu pedido para que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para análise de sua documentação fiscal, capaz de comprovar a origem da integralidade dos créditos glosados.*

Conclusão e pedidos

- *os AI deverão ser cancelados, tendo em vista a ocorrência de decadência do crédito tributário em cobrança, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;*
- *não houve falta de recolhimento de PIS/COFINS em decorrência da utilização indevida de créditos sobre a aquisição de softwares, visto que a empresa, ainda que por um equívoco, tenha utilizado o crédito, submeteu essas operações à tributação pela sistemática não-cumulativa dessas contribuições, aplicando alíquotas superiores às devidas;*
- *os créditos utilizados pela empresa referem-se a despesas essenciais e imprescindíveis para a manutenção de suas atividades e que, portanto, geram direito a crédito de PIS/COFINS;*
- *nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.232/1972, a empresa reitera seu pedido de conversão do julgamento em diligência, para que sejam analisados os documentos capazes de comprovar a legitimidade dos créditos glosados, sobretudo os documentos que não*

foram acostados à defesa pelo fato de o respectivo protocolo ter sido recusado pelo atendimento presencial do CAC, bem como em razão da falha do sistema do E- CAC, que impossibilitou a juntada de documentos aos autos (doc. nº 13);

- indica seu assistente técnico;*
- tem como plenamente demonstrada a total improcedência dos Autos de Infração impugnados, motivo pelo qual requer seja integralmente acolhida sua impugnação para que seja reconhecida a decadência dos lançamentos, bem como seja cancelada a exigência fiscal, com o consequente arquivamento do processo administrativo;*
- protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, inclusive pela juntada de novos documentos, bem como pela realização de outras diligências que se entendam necessárias para o esclarecimento dos fatos descritos.*

Anexou rol de quesitos.

A repartição de origem atestou a tempestividade da peça impugnatória (fl. 2.458).

Remetido o processo a esta DRJ, foram os autos analisados. Em 17/12/2013 emitiu-se Resolução (fls. 2.460 a 2.466) para que fossem verificados alguns itens, conforme descrito no Relatório daquela. Em atendimento, o Órgão preparador anexou Termos, planilhas, documentos e Informação Fiscal. Nessa, manifestou-se, de forma clara e objetiva, acerca dos itens apontados na Resolução.

Cientificada da Informação Fiscal a contribuinte contraditou, tendo apresentado o documento de fls. 2.583 a 2.587 onde disse, inicialmente, que parte da redução imposta pelo Fisco decorreu de créditos de PIS/COFINS originalmente glosados sobre despesas com devolução de vendas e aluguel de imóveis. Continuou assim (em síntese):

devoluções de vendas: disse ter havido exclusão da base de cálculo dos AI de vendas de produtos com NCM sujeitos à alíquota zero (Lei nº 11.196/2005), bem como de produtos sem indicação de NCM. Não houve destaque de nenhuma deficiência nos documentos apresentados, sendo que a discussão a respeito do restante da exigência fiscal deste item refere-se apenas à discussão jurídica, e não à comprovação da origem dos créditos, esses devidamente comprovados. Entende que todas as glosas deveriam ter sido revertidas, visto que, de acordo com a legislação qualquer bem devolvido, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento, gera direito a crédito de PIS/COFINS. Pleiteia o cancelamento do restante da exigência fiscal relativa a esse item;

aluguel de imóveis: disse que apresentou cópias de contratos de alugueis, sendo que o autuante cancelou praticamente a integralidade da exigência fiscal decorrente da glosa de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com alugueis de imóveis. Manteve pequena parte da cobrança relativa a janeiro de 2008. Mas aqui houve equívoco na análise de vigência do contrato relativo ao mês de janeiro, tendo se entendido que o contrato de aluguel 2111 teria se iniciado em

20/08/2008. Entretanto, para que essa exigência seja totalmente cancelada, a empresa anexa documentação que demonstra que essa locação foi iniciada em 19/02/2004 e renovada até agosto de 2008, donde se justificam os créditos remanescentes;

demais despesas: registrou ter entendido o Fisco que os documentos juntados na Impugnação seriam insuficientes para comprovar a origem das respectivas despesas, tendo mantido as glosas efetuadas. Mas a empresa pleiteia, em relação aos créditos aproveitados sobre despesas com serviços e bens adquiridos como insumos do mercado nacional e externo, bem como despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, a juntada de memórias de cálculos refeitas com a inclusão das informações solicitadas, necessárias para comprovação da origem dos créditos, devendo a glosa ser revertida. Em relação às demais despesas cuja documentação foi considerada insuficiente, em razão do grande volume a empresa informa que ainda está providenciando a complementação das memórias de cálculo e as apresentará aos autos no prazo de 30 dias;

despesas em NFs de complemento de preço: disse que o Fisco reforçou seu posicionamento inicial de que não poderia haver aproveitamento créditos de PIS/COFINS relacionados a NFs de complemento de preço, pelo fato de não haver variação nos preços de seus produtos. Mas esses créditos foram aproveitados em situações em que a NF original da operação foi emitida com valor equivocado, sendo necessária a emissão de outra nota em complementação ao montante indicado na primeira. O crédito foi validado pela RFB, não havendo razão para indeferimento de crédito decorrente de nota complementar de aquisição. Trata-se de operação única, para a qual foram emitidas duas NFs em razão da necessidade de complementação do preço indicado no primeiro documento, sem que isso cause qualquer impacto na essencialidade da operação. O direito ao crédito, ou mesmo a necessidade de emissão de NF de complemento de preço, não possui qualquer relação com a variação do preço do produto, mas sim com o caso concreto da operação;

ratificou sua Impugnação, informando que apresentará a documentação pendente no prazo de 30 dias. Pediu o cancelamento integral da exigência fiscal, reiterando que parte da cobrança já foi reduzida, de forma que a necessidade de seu cancelamento tornou-se incontroversa.

O processo retornou a esta DRJ.

Em 05/07/2016 a contribuinte protocolou petição no sentido da juntada de planilhas buscando complementar a comprovação da origem dos créditos de PIS/COFINS relativos a fretes, serviços adquiridos no mercado interno e ativo imobilizado.

Em 19 de janeiro de 2017, através do **Acórdão nº 10-57.757**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Porto Alegre/RS por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação apresentada, mantendo parcialmente os lançamentos em litígio (PIS/COFINS).

Entendeu a Turma que:

- ✓ Não procede a alegação de cerceamento de defesa, eis os AI se encontram revestidos das formalidades legais, neles estando discriminados os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, tendo sido emitidos de modo que a contribuinte tivesse pleno conhecimento de seu conteúdo, podendo exercer seu direito à ampla defesa. Atente-se que a contribuinte teve a perfeita percepção dos motivos que levaram à lavratura dos AI, tendo se pronunciado sobre os temas em litígio, abrangendo as questões de mérito e demonstrando seu conhecimento dos fatos apontados;
- ✓ O momento para juntada de documentos comprobatórios seria o da impugnação. Observe-se que teve a empresa outra oportunidade não aproveitada (quando da realização da diligência). Transcorridos estes prazos, apenas seria possível a juntada de tais elementos ao processo administrativo se, e somente se, ocorresse algum dos eventos descritos na norma legal. Como a empresa não demonstrou enquadrar-se nos casos de excepcionalidade elencados no citado artigo, tem-se por prejudicado seu pleito;
- ✓ Verificando-se a ausência de pagamentos a título de PIS/COFINS nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2008 (FGs em 31/01/2008, 28/02/2008 e 31/03/2008, respectivamente), deve-se aplicar, para fixação do *dies a quo* do prazo decadencial, a norma prevista no art. 173, inciso I, do CTN, contando-se o prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, a contagem decadencial inicia-se em 01/01/2009 e termina em 31/12/2013, sendo que a contribuinte foi cientificada em 15/08/2013 (fl. 1.659), donde não há que se falar em decadência para os valores lançados a título de PIS/COFINS, vez que não haviam sido ultrapassados mais de cinco anos do exercício seguinte ao que poderia ter sido exigido o cumprimento das obrigações tributárias em relação ao citado período;
- ✓ No caso de insumos em que o fornecedor é pessoa física, não cabe apuração dos chamados *créditos básicos*, eis que o direito àquele crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País (arts. 3º, § 3º, incisos I e II das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003);
- ✓ Quanto a eventual direito de crédito decorrente da revenda de mercadorias, de regra o reconhecimento de direito creditório implica na apuração de sua liquidez e certeza, devendo o pedido ser efetuado através de procedimento específico, que não se confunde com o procedimento relativo à impugnação contra lançamento de ofício regularmente feito;

- ✓ Para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS na forma da legislação de regência, eventuais despesas relativas à pesquisa e desenvolvimento de produtos e serviços não constituem insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, donde correto o lançamento neste aspecto;
- ✓ Não haveria motivação para que os fornecedores da empresa percebessem eventual adicional calculado em função de complementação de preço. Nesse sentido, entende-se que as mercadorias consumidas pela empresa (componentes eletrônicos) não sofreram variações tais como peso, quantidade, etc que permitissem a emissão de NFs de complementação de preço. Além disso, equivocarse no valor de uma ou outra NF pode até ser aceitável, mas não na quantidade de NFs relacionadas nas fls. 1.557 a 1.558. Dessa forma, entende-se correta a abordagem feita pelo Fisco;
- ✓ Conforme se depreende da *Informação Fiscal* (fls. 2.576 a 2.577) a Fiscalização reviu seu entendimento inicial, tendo refeito a base de cálculo para apuração de créditos referentes a aluguéis de imóveis. Essa base de cálculo está demonstrada na fl. 2.577, sendo praticamente igual ao que a contribuinte informou em DICON, tendo sido desconsiderados apenas três contratos em que a empresa constava como locadora e não como locatária. Portanto, não procede a alegação de desconsideração do contrato de aluguel nº 2111, eis que, se tivesse sido desconsiderado no todo, não alteraria apenas a base de cálculo no mês de janeiro de 2008, mas sim no trimestre todo. Entende-se pela correção do procedimento fiscal relativamente a este item;
- ✓ De forma clara e objetiva registrou a Fiscalização acerca da forma inapropriada de apresentação dos demonstrativos/planilhas, o que continuou a ocorrer quando da realização da diligência. Ainda que a contribuinte tenha anexado demonstrativos junto à *nova* impugnação (essa nas fls. 2.583 a 2.587), pode-se perceber que aqueles não amparam suas alegações;
- ✓ Embora algumas informações tenham sido postas, não há comprovação do recolhimento das contribuições, conforme requisito indispensável constante do § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004. Dessa forma, apenas os recolhimentos que fossem comprovados poderiam ser admitidos neste julgamento, razão pela qual se entende que os pretensos créditos de importação foram corretamente glosados pela Fiscalização, donde também correto o lançamento neste aspecto;
- ✓ Do memorial descritivo apresentado pela contribuinte não foi possível discriminar as operações que supostamente compuseram a base de cálculo dessa rubrica. Nem mesmo do demonstrativo apresentado após a realização da diligência pode-se deduzir tais créditos, eis que naquele informativo (Aluguel Maquinas) não consta qual a finalidade do eventual aluguel, além de estarem relacionadas despesas, dentre

outras, com veículos (reembolsos-participação em eventos), serviço de locação de espaço, cobrança de multa de trânsito, despesas com serviços, serviço de comunicação de rádio e serviços de gestão de impressão;

- ✓ No que tange a **despesas de armazenagem e fretes**, a contribuinte não forneceu ao Fisco, dentro de prazo razoável, as informações necessárias à verificação de eventuais créditos, deve-se manter o lançamento neste aspecto;
- ✓ Em relação aos **encargos de depreciação do ativo imobilizado**, também não houve, por parte da contribuinte, o fornecimento ao Fisco, dentro de prazo razoável, das informações necessárias à verificação de eventuais créditos. Assim, deve-se manter o lançamento neste aspecto;
- ✓ A análise do demonstrativo *Devoluções de vendas* (elaborado pela Fiscalização - *Termo* na fl. 2.552), permite inferir pela correção do procedimento do Fisco, eis que nem todos os produtos cujos NCM foram informados são passíveis de apuração de créditos, bem como não se pode considerar aqueles cujos NCMs não foram informados;
- ✓ No caso em tela, a contribuinte, em regra, não conduziu aos autos os elementos necessários à comprovação de suas alegações, limitando-se, em muito, a não apresentar os documentos/demonstrativos/planilhas necessárias à verificação fiscal, ou, se o fez, foi de forma parcial. Assim, não tendo a contribuinte carreado aos autos, de forma integral, os elementos comprobatórios de seu alegado direito, deve-se manter, ainda que parcialmente, o entendimento da Fiscalização expressado no *TVF*, nos Autos de Infração e na *Informação Fiscal* lavrada após a realização da diligência.

A empresa ITAUTEC foi cientificada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 10/03/2017, às folhas 2.643.

A empresa ITAUTEC ingressou com Recurso Voluntário em 10/04/2017, de folhas 2.647 a 2.696.

Foi alegado que:

- ✓ Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao princípio da verdade material;
- ✓ Decadência do crédito tributário;
- ✓ O conceito de insumo;
- ✓ Créditos de PIS e COFINS em aquisições de bens utilizados como insumos;

-
- Licença de softwares nacionais;
 - Pesquisa e Desenvolvimento de produtos (“P&D”);
 - Despesas lançadas em notas de fiscais de complemento de preço;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS relativos a despesas com aluguéis de prédios;
 - ✓ Créditos de COFINS decorrentes da utilização de serviços como insumos;
 - Cursos e Treinamento;
 - Gastos com Material;
 - Assistência Técnica e Viagem Nacional;
 - Mão de Obra Temporária;
 - Manutenção de Equipamentos;
 - Serviços Especializados;
 - ✓ Créditos de COFINS decorrentes da utilização de bens para revenda, serviços e bens utilizados como insumos advindos do mercado externo;
 - Aquisição de bens do exterior para revenda;
 - Aquisição de bens do exterior como insumo;
 - Utilização de serviços do exterior como insumo;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas com armazenagem e frete;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas com aluguel de máquinas e equipamentos locados;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de devoluções de vendas.

- A CONCLUSÃO E O PEDIDO

Portanto, a Recorrente entende ter comprovado que:

- a) o V. Acórdão é nulo, tendo em vista a ofensa ao princípio da verdade material, na medida em que não foi analisado todo o conjunto probatório essencial à resolução da lide.
- b) a decadência do crédito tributário referente, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN;
- c) não houve falta de recolhimento de PIS e COFINS em decorrência da utilização indevida de créditos sobre a aquisição de softwares, visto que a Recorrente, ainda que, por um equívoco, tenha utilizado o crédito, submeteu essas operações à tributação pela sistemática não-cumulativa dessas contribuições, aplicando alíquotas superiores às devidas;
- d) os créditos utilizados pela Recorrente estão comprovados documentalmente e referem-se a despesas essenciais e imprescindíveis para a manutenção de suas atividades e que, portanto, geram direito a crédito de PIS e COFINS.

Diante do exposto, a Recorrente pleiteia seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao seu Recurso Voluntário, declarando-se a nulidade do V. Acórdão recorrido, tendo em vista a ofensa ao princípio da verdade material, determinando-se novo julgamento da Impugnação.

Caso assim não se entenda, a Recorrente pleiteia seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente o V. Acórdão recorrido para que seja reconhecida a decadência da cobrança, bem como sejam canceladas integralmente as exigências fiscais dos Autos de Infração, com o consequente arquivamento do processo administrativo.

Por fim, a Recorrente reitera seu pedido de realização de sustentação oral perante este E. CARF, nos termos do artigo 58 do Regimento Interno deste Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 10 de março de 2017, por via eletrônica, às folhas 2.643 do processo digital.

O recurso voluntário foi apresentado em 10 de abril de 2017, sendo, portanto, tempestivo.

Da controvérsia.

O Recurso Voluntário apresenta as seguintes questões:

-
- ✓ Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao princípio da verdade material;
 - ✓ Decadência do crédito tributário;
 - ✓ O conceito de insumo;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS em aquisições de bens utilizados como insumos;
 - Licença de softwares nacionais;
 - Pesquisa e Desenvolvimento de produtos (“P&D”);
 - Despesas lançadas em notas de fiscais de complemento de preço;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS relativos a despesas com aluguéis de prédios;
 - ✓ Créditos de COFINS decorrentes da utilização de serviços como insumos;
 - Cursos e Treinamento;
 - Gastos com Material;
 - Assistência Técnica e Viagem Nacional;
 - Mão de Obra Temporária;
 - Manutenção de Equipamentos;
 - Serviços Especializados;
 - ✓ Créditos de COFINS decorrentes da utilização de bens para revenda, serviços e bens utilizados como insumos advindos do mercado externo;
 - Aquisição de bens do exterior para revenda;
 - Aquisição de bens do exterior como insumo;
 - Utilização de serviços do exterior como insumo;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas com armazenagem e frete;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado;
 - ✓ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas com aluguel de máquinas e equipamentos locados;

✓ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de devoluções de vendas.

Passa-se à análise.

- Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao princípio da verdade material

Foi alegado no Recurso Voluntário, a partir do item 31:

Como se vê, a aplicação do princípio da verdade material, intrínseco e fundamental ao processo administrativo fiscal, determina que cabe às autoridades julgadoras analisar todos os elementos determinantes à devida resolução do litígio administrativo (isto é, a própria verdade material), independente do momento processual em que estes forem trazidos aos autos.

Portanto, a recusa do V. Acórdão em analisar os documentos trazidos pela Recorrente em sede de diligência - que comprovavam a origem de grande parte dos créditos glosados pelos Autos de Infração - ofende diretamente o princípio da verdade material, além dos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Diante disso, a Recorrente pleiteia seja reconhecida a nulidade do V. Acórdão recorrido e determinado novo julgamento da Impugnação, considerando-se a integralidade do conjunto probatório trazido aos autos pela Recorrente, que sempre demonstrou sua boa-fé em atender as fiscalizações e as intimações do I. Agente Fiscal, tanto que, inclusive, o prazo adicional para juntada dos documentos não analisados deveu-se exatamente à dificuldade de ajustar as memórias de cálculos comprobatórias dos créditos glosados aos moldes solicitadas por ele.

O Acórdão de Impugnação trata a questão da seguinte forma, às folhas 14 e 15 daquele documento:

Em suas impugnações a contribuinte questiona o fato de que o Fisco não se ter pautado em documentos por ela fornecidos. Entretanto, consoante narrativa constante do TVF, a empresa não apresentou arquivos magnéticos solicitados em conformidade com os requisitos previstos na legislação de regência. Em consequência, a auditoria fiscal não tomou como base tais arquivos. Isso não significa que o Fisco não se valeu de informações obtidas junto a contribuinte. Ao contrário, a autoridade fiscal tomou como base informações constantes de DACONs, planilhas e diversos documentos apresentados no curso do procedimento fiscal.

Note-se que a empresa foi intimada, por algumas vezes, a apresentar a documentação julgada imprescindível à apuração de créditos de PIS/COFINS (Pedido de Ressarcimento - 1º trimestre de 2008), não tendo havido o atendimento satisfatório das intimações, sendo que ela também não o fez na fase impugnatória. Consoante disposto na fl.2.566 (Informação Fiscal produzida quando da realização da diligência), (...) os arquivos digitais entregues (...) em sua maioria não continham

diversas informações imprescindíveis para a correta análise do crédito (...), sendo que a contribuinte teve mais de dois anos para elaborar os arquivos no formato correto (os memoriais de cálculo foram entregues incompletos). Ao longo da referida Informação Fiscal restou frisado o não atendimento das intimações feitas pelo Fisco para apresentação de documentos/planilhas.

Não procede a alegação de cerceamento de defesa, eis que os Autos de Infração se encontram revestidos das formalidades legais, neles estando discriminados os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, tendo sido emitidos de modo que a contribuinte tivesse pleno conhecimento de seu conteúdo, podendo exercer seu direito ao contraditório.

Trata o presente caso do momento limite para apresentação de provas no processo administrativo fiscal. De acordo com as regras processuais, provas juntadas depois do momento oportuno não são conhecidas. Na legislação fiscal administrativa, esse momento limite é o da impugnação.

Não obstante, os contribuintes apresentam novas provas em sede de recurso fiscal à 2ª Instância, arguindo o princípio da busca da verdade real ou, em alguns casos, nada alegando, limitando-se a juntar novas provas e fundamentos.

Por outro lado, entende-se que a impugnação deve abranger todos os assuntos tratados no lançamento impugnado, os quais o contribuinte espera ver modificados. Assim, matéria não suscitada pelo contribuinte na instância *a quo* não poderá ser apreciada em grau de recurso em face da preclusão do seu direito de contestá-la, exceto nos casos em que a lei permita apresentação posterior. O mesmo se dá com as provas.

Trata-se do fenômeno da preclusão, que é justamente a perda pela parte da faculdade processual de praticar um ato. A legislação determina o momento processual para juntar a prova documental sob pena de ocorrer preclusão consumativa – perda da faculdade de praticar o ato de maneira diversa, se o mesmo já foi praticado por uma das formas previstas em lei. No caso, impugnando o lançamento dentro do prazo de 30 dias, não mais pode o contribuinte juntar qualquer outro documento posteriormente.

Consoante os arts. 16, III, § 4º, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental, assim como a matéria a ser contestada, deverão ser apresentadas no momento da impugnação, que é quando se instaura o litígio, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Dispõe o Decreto nº 70.235/1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, que:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

Art. 17 – Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

O ônus de arguir na impugnação toda matéria de defesa é a consagração do princípio da eventualidade ou da concentração. Tal princípio consiste na preclusão do direito de invocar, em fases posteriores do processo, matéria de defesa não manifestada na impugnação.

Assim, levando em consideração que é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, argumenta-se que não se permite, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser, como dito, nas situações legalmente excepcionadas.

Tais situações estão expressamente previstas no § 4º do referido art. 16, do Decreto nº 70.235/1972, o qual dispõe a respeito da juntada de documentos na fase processual de julgamento e em segunda instância do processo administrativo fiscal:

Art. 16

(...)

§ 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 trazidos aos autos.

As alíneas mencionadas tratam de situações excepcionais que podem ocorrer no desenvolvimento do processo e suas várias fases. Portanto, apenas nessas três situações é que poderá ser aceita a apresentação posterior de provas documentais.

Os §§ 5º e 6º do art. 17 complementam as disposições a respeito da apresentação de prova após a impugnação:

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Assim, é necessária petição fundamentada – que demonstre claramente a ocorrência de uma das situações autorizadas pela legislação, para que seja aceita a juntada posterior de documentos. Em obediência ao princípio da verdade material, não poderá a autoridade, nesse caso, furtar-se a apreciar prova que esclareça o litígio instaurado.

Entretanto, não se pode esquecer que a regra é a da apresentação de toda a matéria de defesa no momento da impugnação. O silêncio quanto a qualquer matéria formadora do conteúdo da peça impugnada será considerado aquiescência por parte do sujeito passivo,

gerando preclusão do direito de impugná-la posteriormente. Obedece-se, assim, aos princípios da oficialidade e da celeridade processual.

Em conclusão, entende-se que argumentos apresentados extemporaneamente, salvo as exceções legais, não podem ser apreciados em segunda instância, sob pena de contrariar as regras do processo administrativo fiscal.

Entretanto, posição contrária, fundada no princípio da verdade material e da ampla defesa, defende que a preclusão não seria irrestrita, havendo casos em que deveria ser afastada, posto que está em discussão a legitimação da tributação. Considera que o princípio da verdade material permite que a Administração Pública conheça qualquer prova carreada aos autos do processo administrativo, cuja existência seja do conhecimento da autoridade julgadora. Assim, entende que a não apreciação das provas trazidas aos autos na fase recursal feriria o princípio da instrumentalidade processual previsto no artigo 244 do Código de Processo Civil e a busca da verdade material. Nesse sentido, os acórdãos do Conselho de Contribuintes nº 108-09.622/2008, 108-09.655/2008, 302-39.947/2008 e o Acórdão CSRF/03-04.371.

Para essa corrente, o princípio da liberdade da prova e o princípio do informalismo são pilares do processo administrativo fiscal, que o diferem do procedimento judicial. O princípio da verdade material que governa o processo administrativo opõe-se ao princípio da verdade formal, pois este último prioriza a formalidade processual probatória, enquanto no processo administrativo prevalece o princípio do impulso oficial.

Quanto ao tema, o antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998) previa a possibilidade de apresentação de documentos por parte do sujeito passivo enquanto o processo ainda estivesse com o relator (art. 17, § 7º). Tal previsão, entretanto, foi retirada da nova versão do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes (Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007) e do atual Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009).

B- JURISPRUDÊNCIA

B.1- ADMINISTRATIVA

O posicionamento majoritário da 2ª instância do Contencioso Administrativo é no sentido de aplicar o disposto no art. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, ou seja, não se aceita a apresentação de novas provas após o prazo de impugnação, caso não tenha sido demonstrada a ocorrência de uma das exceções previstas legalmente.

Encontram-se também decisões em sentido contrário, considerando que a busca da verdade material autoriza a produção de provas em momento posterior à impugnação.

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/11/2000 a 30/06/2001. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Estando os atos processuais sujeitos à preclusão, não se toma conhecimento de alegações não submetidas ao julgamento de

primeira instância. Recurso voluntário não conhecido, por preclusão. (Acórdão CC nº 201-81.453, sessão de 7/10/2008)

Trecho de Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ALEGAÇÕES EPROVASAPRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO - PRECLUSÃO - Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos eprovasnão submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal, que não atendam aos requisitos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. (Acórdão CC nº 195-00.022, sessão de 16/9/2008)

Trecho de Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Período de apuração: 01/11/2002 a 30/09/2003. PRECLUSÃO. Matéria não suscitada pelo contribuinte na instância a quo não poderá ser apreciada em grau de recurso em face da preclusão do seu direito de contestá-la. (Acórdão CC nº 202-19.095, sessão de 4/6/2008)

Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005. NORMAS PROCESSUAIS – PRECLUSÃO - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - A preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, de matéria não impugnada, impede a sua apreciação em sede de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo. (Acórdão CC nº 101-96.648, sessão de 16/4/2008)

Trecho de Ementa: PAF. PROVAS - PRECLUSÃO - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo odireitodo impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de suaapresentaçãooportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato oudireitosuperveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.(Acórdão CC nº 108-09.511, sessão de 6/12/2007)

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNICA DE JULGAMENTO – PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. “No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento” (Acórdão nº 302-39.947, sessão de 13/11/2008)

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO – PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E DA VERDADE MATERIAL – A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. (Acórdão nº 108-09.655, sessão de 27/6/2008)

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO — PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO -- PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Acórdão CSRF nº 03-04.371, de 16/5/2005)

Direito à ampla defesa. Atente-se que a contribuinte teve a perfeita percepção dos motivos que levaram à lavratura dos AI, tendo se pronunciado sobre os temas em litígio, abrangendo as questões de mérito e demonstrando seu conhecimento dos fatos apontados.

(...)

Como referido no Acórdão de Impugnação, a contribuinte teve mais de dois anos para produzir os arquivos necessários à verificação das operações das quais eventualmente resultariam créditos das contribuições. Ainda assim, nem mesmo na fase de diligência os apresentou (tampouco após a impugnação inicialmente apresentada).

- Decadência do crédito tributário.

É alegado nos itens 34 a 37 do Recurso Voluntário:

*Inicialmente, cumpre ressaltar que o crédito tributário exigido nos Auto de Infração encontra-se **extinto pela decadência**, uma vez que os fatos geradores ocorreram mais de cinco anos antes da ciência da lavratura da referida autuação, em 15.8.2013.*

Isso porque, o artigo 150, § 4º, do CTN estabelece que, para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do PIS e COFINS, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após “cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador”.

*Nesse sentido, considerando que a Recorrente teve ciência das autuações em 15.8.2013, a D. Fiscalização não poderia exigir débitos com fatos geradores anteriores a 15.8.2008, de forma que a exigência fiscal objeto dos Autos de Infração, relativa ao período de **janeiro a julho de 2008**, está **extinta pela decadência, abarcando integralmente o primeiro trimestre de 2008.***

*Além disso, conforme reconhecido nos Despachos Decisórios proferidos nos **Processos Administrativos nº 12585.000548/2010-95 e 12585.000547/2010-41 (docs. nº 6 e 7 da Impugnação e fls. 233)**, que decorrem do indeferimento de Pedidos de Ressarcimento de créditos de PIS e COFINS do 1º Trimestre de 2008, a **Recorrente efetuou compensações de PIS e COFINS no período em discussão**, de forma que, ao contrário do entendimento do V. Acórdão, não há dúvidas acerca da aplicação do artigo 150, §4º do CTN no presente caso.*

(Grifo e negrito próprios do original)

E conclui no item 41:

*41. Ou seja, ao contrário do entendimento do V. Acórdão, a compensação, tal como o pagamento, é forma de extinção do crédito tributários, nos termos do art. 156, II, do CTN, de forma que deve ser considerada antecipação de pagamento de tributo. **Ora, admitir esse entendimento penalizaria contribuintes que possuem créditos e realizam compensações ao invés de pagar em dinheiro seus tributos, evitando que eles possam usufruir da contagem do prazo do artigo 150, §4º do CTN.***

A data de início da contagem do prazo decadencial dos tributos se regram por dois entendimentos:

O primeiro entendimento, defendido principalmente pelos contribuintes, é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício deve obedecer ao prazo decadencial estabelecido pelo art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, independentemente de haver ou não pagamento, salvo se constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que a regra a ser aplicada é a do art. 173, I, do mesmo diploma legal, ou seja, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Argumenta-se que o importante é que a modalidade de lançamento seja por homologação, ou seja, aquela na qual a lei atribui ao sujeito passivo o dever de pagar sem prévio exame da autoridade administrativa. Segundo esse entendimento, se a modalidade do lançamento é por homologação, não interessa se houve algum pagamento, ou mesmo se o sujeito passivo descumpriu algum outro dever.

Alega-se que o artigo 150, § 4º, do CTN, estabelece norma de decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e que cabe ao contribuinte identificar o fato gerador, apurar o montante devido e efetuar o “auto-lançamento”. Entende-se que o pagamento, realizado ou não pelo sujeito passivo, não integra a constituição do crédito tributário, mas sim a extinção, e que não se homologa pagamento, que é causa de extinção do

crédito tributário, mas a atividade exercida pelo sujeito passivo, regra esta que expressamente decorre da segunda parte do artigo 150, na qual se encontram as expressões “tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. Interpreta-se que a atividade a que se refere a lei são os atos realizados pelo sujeito passivo para o “auto-lançamento”. Assim, nos casos em que a autoridade fiscal mantém-se inerte em relação às ações ou omissões do sujeito passivo, decorridos cinco anos a contar do fato gerador, tem-se a decadência.

Ainda, entende-se que o artigo 173, I, do CTN, ao prever que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, trata dos casos de lançamento por declaração, que ocorre quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que a Fazenda, com base nas informações prestadas, constitua o crédito tributário. É por esta razão que, nesse caso, o prazo decadencial começaria a contar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em outras palavras: nos tributos por declaração, uma vez prestadas as informações, cabe ao sujeito ativo, no exercício de seu poder/dever, constituir o crédito tributário pelo lançamento. Decorrido o exercício em que as informações foram prestadas, sem que o lançamento tenha sido efetuado, inicia-se o prazo decadencial.

O segundo entendimento é o de que o lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, sob condição resolutória de ulterior homologação ao lançamento. Não havendo pagamento, não se cumpre o requisito básico disposto no mencionado artigo, verbis:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma, conforme se observa na transcrição acima, entende-se que a lei atribuiu requisito ao lançamento por homologação, qual seja, a antecipação do pagamento. Assim, não basta que a legislação determine o pagamento antecipado do tributo para que se caracterize o lançamento por homologação, mas sim, que haja efetivamente o pagamento.

Não atendida a condição, não se pode configurar o lançamento por homologação e, neste caso, aplica-se a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I do CTN, ou seja, a contagem do prazo tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A interpretação da Receita Federal do Brasil foi manifestada pela Cosit nas Soluções de Consulta Interna nº 16, de 5 de junho de 2003; 23, de 24 de agosto de 2004; e 26, de 1º de novembro de 2005. Em suma, havendo pagamento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150 do CTN; não havendo pagamento, aplica-se a regra do art. 173 do mesmo Código.

Nesse mesmo sentido concluiu a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, ao analisar a decadência das contribuições previdenciárias.

No referido parecer, a PGFN registra entendimentos dos então Conselhos de Contribuintes no sentido de que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)”.

Ressalta-se que consta do item 36 desse parecer, a seguir transcrito, que os Conselhos estariam começando a mudar o entendimento:

(...)

36. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

(...)

Ao final conclui o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008:

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

(...)

Em que pese o entendimento da Receita Federal do Brasil e o da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional sobre o tema, observa-se, nos julgados do Conselho de Contribuintes (CC), atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que o posicionamento predominante nesse órgão é no sentido de se contar o prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação a partir da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

Não obstante, em recente apreciação de recurso impetrado pela PGFN contra o acórdão CC nº 105-14777, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, deu provimento ao mencionado recurso, com a publicação do acórdão CSRF nº 9101-00460, no sentido de aplicar a regra do art. 173, I do CTN, no caso de inexistência de pagamento.

Prescreve o art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (grifei).

O artigo 173 do Código Tributário Nacional estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário via lançamento extingue-se após 5 (cinco) anos. Estabelecido o *quantum* do prazo, é curial verificar seu dia de início.

Pode-se destacar três hipóteses:

- (i) primeiro, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, forte no artigo 173, inciso I, do CTN;
- (ii) segundo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, forte no artigo 173, inciso II, do CTN;
- (iii) terceiro, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em a Fazenda deveria ter homologado o lançamento, forte no artigo 150, §4º, do CTN;

- Jurisprudência Judicial.

Coincide com o entendimento da Receita Federal do Brasil e o da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), reiterado recentemente nos autos do Recurso Especial (REsp) nº 973.733/SC, julgado como representativo da controvérsia, sob o rito do art. 543-C, do CPC ("recurso repetitivo"[2]), no qual a Primeira Seção decidiu que "o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o

crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

De acordo com o STJ, a regra jurídica da decadência aplicável nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado, é aquela regida pelo disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

No julgamento do referido recurso, a Primeira Seção do STJ destacou, ainda, que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado “corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação”. (grifou-se)

O posicionamento do STJ sobre a matéria pode ser observado também nas seguintes decisões REsp 216.758/SP, DJ 10.04.2006, (Primeira Seção); REsp 674.497/PR, DJe 08/09/2009, (Segunda Turma); REsp 766.050/PR, DJ 25.02.2008 (Primeira Seção); REsp 749.446/PR, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1.044.953/SP, DJe 03/06/2009; REsp 989.421/RS, DJe 10/12/2008 (Primeira Turma); REsp 957.682/PE, DJe 02/04/2009 (Segunda Turma).

Assim temos que:

- ✓ Regra geral – prevista no artigo 173, inciso I do CTN que prevê que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
- ✓ Regra especial – é retirada do artigo 150, parágrafo quarto e utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Determina que o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação nos casos de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral.
- ✓ Regra do lançamento anulado – estabelece que, quando existir lançamento anulado por vício formal, o início da contagem do prazo decadencial dar-se-á na data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, II, CTN).

No presente caso, está afastada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tendo em vista que tal aspecto não foi apontado pela fiscalização.

Também não há dentre as peças processuais qualquer informação de que tenha havido pagamentos de PIS/COFINS para o período lançado.

Por isso tomo como adequada, a conclusão esposada pelo Acórdão de Impugnação, folhas 17 daquele documento:

No caso em tela, verificando-se a ausência de pagamentos a título de PIS/COFINS nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2008 (FGs em 31/01/2008, 28/02/2008 e 31/03/2008, respectivamente), deve-se aplicar, para fixação do dies a quo do prazo decadencial, a norma prevista no art. 173, inciso I, do CTN, contando-se o prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, a contagem decadencial inicia-se em 01/01/2009 e termina em 31/12/2013, sendo que a contribuinte foi cientificada em 15/08/2013 (fl. 1.659), donde não há que se falar em decadência para os valores lançados a título de PIS/COFINS, vez que não haviam sido ultrapassados mais de cinco anos do exercício seguinte ao que poderia ter sido exigido o cumprimento das obrigações tributárias em relação ao citado período.

- O conceito de insumo

O assunto encontra-se disciplinado no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, especialmente, nos preceitos que seguem transcritos extraídos do último diploma legal:

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, [...]; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

§ 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;

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

*I - de mão-de-obra **paga a pessoa física**; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

§ 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.

[...] (grifos não originais)

É certo que a jurisprudência e a doutrina ainda tateiam na burilação desse conceito.

Nessa mesma toada, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF vem apresentando sua humilde contribuição, na figura do seu preclaro Presidente, Paulo Guilherme Déroulède, ao se pronunciar assim sobre o tema, conceito o qual também abraço:

*Duas correntes divergem sobre a extensão do conceito de insumo previsto no referido preceito legal. Para a Administração tributária, insumo compreende apenas as **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, que se assemelha, em termos gerais, a definição de insumo da legislação do IPI. Já para parte relevante da doutrina, insumo compreende os bens e serviços inerentes e essenciais ao regular funcionamento da pessoa jurídica, o que inclui os bens e serviços utilizados na produção ou fabricação, assim como aqueles bens e serviços necessários à manutenção da atividade da pessoa jurídica, conforme definição veiculada na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).***

*No âmbito da jurisprudência deste Conselho, vem se firmando entendimento intermediário, que considera insumo tanto as **matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados diretamente na produção ou fabricação do bem destinado à venda, que, em termos financeiros, equivalem aos custos diretos de produção ou fabricação, quanto os bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação dos citados bens, que, em termos financeiros, equivalem, em parte, aos custos indiretos de produção ou fabricação.***

No entendimento deste Relator, além das matérias primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem aplicados na produção (insumos diretos de produção), também estão alcançados pelo conceito de insumo os serviços aplicados diretamente na produção ou fabricação e os demais bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de forma indireta (insumos indiretos de produção), a exemplo dos bens e serviços agregados aos bens ou serviços aplicados no processo produtivo.

De outra parte, o conceito de insumo não compreende os demais bens e serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação ou que a estes não se agregam, bem como todos os demais bens e

serviços utilizados antes e após a conclusão do processo produtivo, que compreendem os bens e serviços utilizados na etapa anterior ao processo de produção ou fabricação, que, em termos financeiros, representam os gastos ou despesas pré-industriais, e na etapa posterior ao processo de produção ou fabricação, que, em termos financeiros, constituem as despesas operacionais ou não operacionais da pessoa jurídica, tais como: as despesas de propaganda, administrativas, de vendas, financeiras etc.

(Grifo e negrito nossos)

Sob essa ótica que serão analisados os tópicos vindouros.

- Créditos de PIS e COFINS em aquisições de bens utilizados como insumos.
- - Licença de softwares nacionais.

É alegado nos itens 77 e 78 do Recurso Voluntário:

Em relação a esse item, a Recorrente reitera os argumentos expostos no item acima, reconhecendo a utilização indevida dos créditos apontados pelo I. Agente Fiscal, por um equívoco da Recorrente, mas ressaltando que as respectivas operações com softwares nacionais foram, por um lapso, submetidas à tributação aplicável ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS (quando o correto seria regime cumulativo, com alíquotas inferiores) e, portanto, não houve falta de recolhimento dessas contribuições no 1º Trimestre de 2008.

Dessa forma, ainda que mantida a glosa dos créditos efetuados, deve-se reconhecer que não houve falta de recolhimento de PIS e COFINS sobre as operações de aquisição de licença softwares como insumo e reduzida a exigência fiscal ora em discussão, abatendo-se os valores já recolhidos dessas contribuições pela Recorrente.

O assunto foi abordado no Acórdão de Impugnação, às folhas 18 do documento:

Analisando-se o TVF (fls. 1.627 a 1.628) resta claro que nada foi lançado a título desta rubrica, eis que tais operações não estão abrangidas pelo PIS/COFINS não-cumulativos (art. 10, inciso XXV, da Lei nº 10.833, de 2003), ficando sem razão a argumentação posta pela contribuinte quanto ao item.

Ademais, quanto a eventual direito de crédito decorrente da revenda de mercadorias, de regra o reconhecimento de direito creditório implica na apuração de sua liquidez e certeza, devendo o pedido ser efetuado através de procedimento específico, que não se confunde com o procedimento relativo à impugnação contra lançamento de ofício regularmente feito.

Irretocável o entendimento esposado pela autoridade julgadora de 1ª instância. Se a empresa ITAUTEC entende que lhe assiste o crédito decorrente da revenda de mercadorias, que ingresse com o procedimento específico.

- - Pesquisa e Desenvolvimento de produtos (“P&D”).

É alegado nos itens 79 a 82 do Recurso Voluntário:

O V. Acórdão manteve a glosa dos créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Recorrente sobre despesas com P&D, sob o argumento de que inexistente previsão legal expressa para desconto das referidas despesas como insumo.

Contudo, como visto, o conceito de insumo passível de gerar crédito de PIS e COFINS deve ser interpretado de forma extensiva, levando-se em consideração, no caso concreto, a essencialidade e imprescindibilidade dos gastos para o desenvolvimento das atividades do contribuinte.

No caso em questão, a Recorrente é empresa destinada ao desenvolvimento e comercialização de diversos tipos de equipamentos de informática. Além disso, na época dos fatos geradores, a Recorrente oferecia aos seus clientes serviços de assessoramento e assistência técnica, bem como serviços de processamento de dados e congêneres, monitoramento, limpeza, e integração de sistemas eletrônicos de automação. Percebe-se que as atividades da Recorrente são extremamente específicas e demandam grande conhecimento na área de tecnologia.

Por essa razão, é natural que a Recorrente necessite promover grandes gastos em pesquisa e desenvolvimento para se manter atualizada no mercado, bem como desenvolver novos produtos. Diferentemente do que ocorre em outros setores, as constantes atualizações e aprimoramentos são imprescindíveis para que os produtos e serviços oferecidos pela Recorrente mantenham-se competitivos no mercado.

O assunto foi abordado no Acórdão de Impugnação, às folhas 18 e 19 do documento:

Em face dos aspectos legais postos no item 3. Conceituação de insumos antes abordado, fica claro que, para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS na forma da legislação de regência, eventuais despesas relativas à pesquisa e desenvolvimento de produtos e serviços não constituem insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, donde correto o lançamento neste aspecto.

Como visto em tópico anterior, o entendimento esposado pela autoridade julgadora de 1ª instância comunga com o entendimento da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF sobre o conceito de 'insumo' para fins de Contribuições referentes ao PIS e da COFINS: despesas relativas à pesquisa e desenvolvimento de produtos e serviços não constituem insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

- - Despesas lançadas em notas de fiscais de complemento de preço.

É alegado nos itens 87 a 94 do Recurso Voluntário:

Ademais, o I. Agente Fiscal considerou indevidos os créditos aproveitados pela Recorrente relacionados a notas fiscais de complemento de preço, as quais foram emitidas pelos fornecedores da Recorrente em situações em que a nota fiscal original da operação foi

emitida com valor equivocado e, por essa razão, foi necessária a emissão de outra nota em complementação ao montante indicado na primeira.

No entanto, não se pode aceitar que a D. Fiscalização desconsidere crédito relativo à nota fiscal complementar, única e exclusivamente por se tratar de complementação de preço, sendo que os créditos decorrentes das notas fiscais originais (posteriormente complementadas) foram devidamente validados pelo I. Agente Fiscal.

A esse respeito, a Recorrente transcreve manifestação da própria Receita Federal do Brasil ("RFB"):

(...)

Em sede de diligência, a Recorrente esclareceu que se trata de operação única, para a qual foram emitidas duas notas fiscais em razão da necessidade de complementação do preço indicado no primeiro documento, sem que isso cause qualquer impacto na essencialidade da operação, que é o que efetivamente garante o direito ao crédito à Recorrente.

Basicamente, a primeira nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor da Recorrente - cujo crédito não foi contestado pelo I. Agente Fiscal - foi emitida em valor inferior ao montante efetivamente devido pela quantidade de produtos constantes da nota, de forma que foi necessária a emissão de nota fiscal complementar para corrigir esse equívoco e fazer com que o valor correto da operação - e conseqüentemente o direito ao crédito sobre o valor correto - fosse registrado.

O assunto foi abordado no Acórdão de Impugnação, às folhas 19 do documento:

De regra a NF Complementar é a nota emitida para acrescentar dados e valores que não foram antes informados no documento fiscal original. Ela pode ser complementar de valor, quantidade ou ICMS, devendo ser emitida nos seguintes casos: a) reajuste do preço em qualquer circunstância que implique em aumento do valor original pago; b) quando o valor do contrato de câmbio de uma exportação acarretar aumento do valor da operação na nota; c) para regularizar uma nota por alguma diferença de preço ou de quantidade de mercadoria no período de apuração do imposto daquela operação.

Ou seja, a NF Complementar deverá ser emitida nos casos de reajustamento de preço em razão de contrato escrito ou de qualquer outra circunstância que implique aumento no valor original da operação ou prestação; na exportação, se o valor resultante do contrato de câmbio acarretar acréscimo ao valor da operação constante na nota fiscal; na regularização em virtude de diferença no preço, em operação ou prestação, ou na quantidade de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal original ou para lançamento do imposto não efetuado em época própria, em virtude de erro de cálculo.

Consoante verificado pela Fiscalização, não haveria motivação para que os fornecedores da empresa percebessem eventual adicional calculado em função de complementação de preço. Nesse sentido,

entende-se que as mercadorias consumidas pela empresa (componentes eletrônicos) não sofreram variações tais como peso, quantidade, etc que permitissem a emissão de NFs de complementação de preço. Além disso, equivocar-se no valor de uma ou outra NF pode até ser aceitável, mas não na quantidade de NFs relacionadas nas fls. 1.557 a 1.558. Dessa forma, entende-se correta a abordagem feita pelo Fisco.

Soma-se a isso, o fato de que a legislação não prevê o direito ao crédito relativo à complementação de preço. Portanto, a pretensão da Recorrente não encontra respaldo no ordenamento jurídico.

- Créditos de COFINS decorrentes da utilização de serviços como insumos.

- - Cursos e Treinamento.

É alegado nos itens 113 e 114 do Recurso Voluntário:

O I. Agente Fiscal contestou créditos aproveitados pela Recorrente sobre despesas com cursos e treinamentos, por entender que não são consideradas insumos nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Contudo, é importante ressaltar que a Recorrente é empresa que, dentre outras coisas, desenvolve e comercializa softwares e outros equipamentos de informática, bem como presta de serviços de instalação, assistência técnica, assessoramento técnico e processamento de dados.

Percebe-se que a qualificação de seus funcionários é imprescindível e essencial para o desenvolvimento de suas atividades, visto que, caso de um de seus funcionários não detenha conhecimento tecnológico, não poderá desenvolver a sua função.

O assunto foi abordado no Acórdão de Impugnação, às folhas 20 do documento:

a) serviços advindos do mercado interno: tais serviços não se enquadram no conceito de insumo antes abordado, pois não se tratam de serviços diretamente utilizados no processo produtivo da empresa. Observe-se constarem, dentre outros, |cursos de especialização - liderança de equipes/curso de inglês, recebimento inspeção Jundiaí, recebimento de mercadorias, montagem informática, movimentação de estoques, recebimento de mercadorias, folha de pagamento, pagamento de multa de trânsito, reembolso de pagamento de estacionamento, pagamento de gasolina, pagamento de pedágio, viagens nacionais, passagens aéreas, despesas de honorários advocatícios, pagamento de acordo judicial, pagamentos de serviços de táxi e lavagens de veículos. Dessa forma, entende-se correto o entendimento da Fiscalização.

Como visto em tópico anterior, o entendimento esposado pela autoridade julgadora de 1ª instância comunga com o entendimento da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF sobre o conceito de 'insumo' para fins de Contribuições referentes ao PIS e da COFINS: despesas relativas à cursos de cursos de especialização - liderança de equipes/curso de inglês, recebimento inspeção Jundiaí, recebimento de

mercadorias, montagem informática, movimentação de estoques, recebimento de mercadorias, folha de pagamento não constituem insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

- - Gastos com Material.

É alegado nos itens 117 a 119 do Recurso Voluntário:

Conforme já mencionado, conforme a atual desse E. CARF acerca do tema, materiais que sejam imprescindíveis para o processo produtivo do contribuinte devem ser caracterizados como insumos.

Contudo, o I. Agente Fiscal determinou a glosa de créditos decorrentes de gastos com materiais essenciais para o desenvolvimento das atividades da Recorrente, tais como cabos elétricos, cartuchos, pilhas alcalinas, brocas, ferramentas em geral, fita adesiva, lâmpadas, baterias, parafusos, entre outros. A natureza das despesas glosadas pelo I. Agente Fiscal pode ser verificada no Anexo 5 dos demonstrativos apresentados pela Recorrente durante a fiscalização e que foram desconsiderados pelo I. Agente Fiscal (fls.303 do processo administrativo).

Ressalte-se que o V. Acórdão sequer analisou individualmente esses materiais.

Tais materiais são necessários para o desenvolvimento das atividades da Recorrente e, portanto, geram créditos de PIS e COFINS. A esse respeito, a Recorrente transcreve abaixo trecho de decisão desse E. CARF:

(...)

De fato, o assunto não foi abordado especificamente pelo o Acórdão de Impugnação.

Contudo, pode-se entender que a autoridade julgadora de 1ª instância considerou que os materiais listados na se encaixam no conceito de 'insumo', já delineado em tópico anterior.

Nessa toada, de igual sorte, já que o entendimento do referido conceito é o mesmo tanto para a autoridade julgadora de 1ª instância quanto para a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, entende-se que a pretensão Recorrente não deve prosperar.

- - Assistência Técnica e Viagem Nacional.

É alegado nos itens 122 a 124 do Recurso Voluntário:

Além disso, manteve-se a glosa de créditos aproveitados pela Recorrente sobre despesas com transporte de seus funcionários, tais como os gastos com veículos, reembolso de kilometragem, combustível, dentre outros gastos com viagens de funcionários para prestação de serviços de assistência técnica. A natureza das despesas glosadas pelo I. Agente Fiscal pode ser verificar no Anexo 5 dos demonstrativos

apresentados pela Recorrente durante a fiscalização e que foram desconsiderados pelo Fiscal (fls. 303 do processo administrativo). Ressalte-se que o V. Acórdão sequer analisou individualmente essas despesas.

Cumprе ressaltar que a Recorrente oferece serviços de assistência e assessoria técnica aos seus clientes. Percebe-se que essas atividades demandam a movimentação dos funcionários da Recorrente que, na grande maioria das vezes, locomovem-se até onde seus clientes estão localizados.

É importante destacar que a locomoção dos funcionários para atendimento dos clientes da Recorrente é uma das principais características de suas atividades, de forma que os gastos com transporte para prestação dos referidos serviços, tais como combustíveis e óleos lubrificantes, são passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS.

O assunto foi abordado no Acórdão de Impugnação, às folhas 20 do documento, trecho já transcrito em tópico anterior.

Pelos motivos já abordados, despesas relativas à assistência técnica e viagem nacional não constituem insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Esse mesmo argumento é válido para os seguintes itens:

- Mão de Obra Temporária;
- Manutenção de Equipamentos; e
- Serviços Especializados
 - Créditos de COFINS decorrentes da utilização de bens para revenda, serviços e bens utilizados como insumos advindos do mercado externo.
 - - Aquisição de bens do exterior para revenda.

É alegado nos itens 138 a 141 do Recurso Voluntário:

O I. Agente Fiscal determinou a glosa de créditos de PIS e COFINS decorrentes de aquisições realizadas pela Recorrente de bens do exterior para revenda, o que, como já abordado acima, é passível de gerar créditos. A base de cálculo dos créditos glosados, tanto para o PIS quanto para COFINS, corresponde a R\$ 8.383.451,98. A justificativa do I. Agente Fiscal para a glosa foi a impossibilidade de análise das operações, tendo em vista que a Recorrente não teria apresentado o demonstrativo solicitado durante a fiscalização.

No entanto, em sede de diligência, a Recorrente acostou, às fls. 2542/2564, demonstrativo consolidados de todas as operações de importação realizadas no 1º Trimestre de 2008, dentre elas as operações de aquisição de bens do exterior para revenda (CFOP

3102). *Nesses demonstrativos, é possível verificar informações relativas aos bens adquiridos, tais como sua descrição, respectiva nota fiscal, e valores da operação.*

Demonstrando sua boa-fé, a Recorrente inclusive esclareceu na petição de fls. 2542/2564, que, do total de R\$ 8.383.451,98 de créditos informados no DACON, a anexa planilha comprovava a origem de R\$ 8.094.030,96.

Essa documentação, contudo, pelo simples fato de não ter sido considerada apta pelo I. Agente Fiscal, em que pese comprovar plenamente a origem dos créditos, sequer fez com que o V. Acórdão recorrido tratasse desse item em seu teor, simplesmente mantendo a exigência fiscal.

Adequado o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª instância. Os motivos já foram aqui abordados no tópico “ Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao princípio da verdade material “, onde se evidencia que que é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, argumenta-se que não se permite, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser, como dito, nas situações legalmente excepcionadas.

- - Aquisição de bens do exterior como insumo.

É alegado nos itens 143 a 147 do Recurso Voluntário:

Também manteve-se a glosa de créditos de PIS e COFINS decorrentes de aquisições realizadas pela Recorrente de bens do exterior utilizados como insumos, o que, como já abordado acima, é passível de gerar créditos. A base de cálculo dos créditos glosados, tanto de PIS quanto de COFINS, corresponde a R\$ 98.723.509,23 e engloba produtos que claramente se enquadram no conceito de insumo aplicável à Recorrente por serem bens de informática, conforme se verifica pela memória de cálculo acostada à fls. 2583/2587, tais como placas de computadores, cabos, painéis, baterias, adaptadores, monitores, entre outros.

A justificativa utilizada pelo I. Agente Fiscal para a glosa foi o fato de a Recorrente não ter apresentado documentos que comprovassem a origem dessas operações. Contudo, às fls. 2542/2564 a Recorrente apresentou relação das notas fiscais de compras de bens utilizados como insumos importados que compuseram a base de cálculo informada no DACON do período. Destaque-se que, do total de R\$ 98.723.509,23 de créditos informados no DACON, a planilha apresentada comprova a origem de R\$ 93.996.416,96, ou seja, praticamente a integralidade do crédito.

Adequado o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª instância. Os motivos já foram aqui abordados no tópico “ Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao princípio da verdade material “, onde se evidencia que que é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, argumenta-se que não se permite, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser, como dito, nas situações legalmente excepcionadas.

- - Utilização de serviços do exterior como insumo.

É alegado nos itens 148 a 152 do Recurso Voluntário:

Ademais, o I. Agente Fiscal determinou a glosa de créditos de PIS e COFINS decorrentes da utilização de serviços do exterior como insumo. A base de cálculo dos créditos glosados corresponde a R\$ 18.993.982,43. Nos termos dos itens anteriores, a única justificativa do Fiscal para a glosa foi o fato de a Recorrente não ter apresentado documentos que comprovassem essas operações.

Em sua Impugnação, a fim de confirmar a regularidade do aproveitamento dos créditos, a Recorrente acostou aos autos cópia das notas (Invoices) relativas às operações de importação de serviços discriminadas na tabela e que geraram o crédito questionado (doc. nº 16 da Impugnação). Além disso, requereu a conversão do julgamento em diligência para análise de suas memórias de cálculos as quais não eram possíveis de serem juntadas na época à Impugnação em razão do grande volume.

Adequado o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª instância. Os motivos já foram aqui abordados no tópico “ Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao princípio da verdade material “, onde se evidencia que que é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, argumenta-se que não se permite, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser, como dito, nas situações legalmente excepcionadas.

- Créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas com armazenagem e frete.

É alegado nos itens 155 a 158 do Recurso Voluntário:

Em relação à comprovação dos valores, ainda em sede de diligência, a Recorrente acostou à petição de fls. 2542/2562 planilha discriminando as despesas de armazenagem e de frete na operação de venda que compuseram a base de cálculo do crédito de PIS e COFINS no 1º trimestre de 2008 declarada no DACON, em cumprimento à solicitação do I. Agente Fiscal. Destaque-se que, do total de R\$ 4.547.408,22 de créditos informados no DACON, a planilha comprova a origem de R\$ 3.578.376,11.

Contudo, após analisar os documentos, o I. Agente Fiscal, em suas Informações de fls. 2565/2577, indicou uma séria de alterações a serem efetuadas na planilha apresentada, razão pela qual, na petição de fls. 2583/2587, a Recorrente esclareceu que apresentaria a nova memória de cálculo em relação a esse item no prazo de 30 dias, o que de fato foi realizado (fls. 2608).

No entanto, já que toda a documentação apresentada após a petição de fls. 2583/2587 foi totalmente desconsiderada pelo V. Acórdão recorrido, as glosas de créditos sobre despesas com armazenagem e frete foram mantidas apenas por suposta falta de comprovação dos créditos, o que, como visto, não é realidade, já que a memória de cálculo - nos moldes solicitado pelo I. Agente Fiscal - foi juntada aos autos.

Dessa forma, caso não reconhecida a nulidade do V. Acórdão por ter desconsiderado os documentos relativos às despesas com armazenagem e frete acostados pela Recorrente, deve-se ao menos analisar essa documentação e, assim, confirmar que a origem dos créditos de PIS e COFINS aproveitados está comprovada, determinando-se a sua manutenção e cancelamento da respectiva exigência fiscal.

O assunto foi abordado no Acórdão de Impugnação, às folhas 21 e 22 do documento:

Quanto a este item, pertinente a transcrição parcial do informado pela Fiscalização em sua Informação Fiscal, feita quando da realização da diligência:

(...)

34. Frise-se que o contribuinte teve mais de dois anos para elaborar o demonstrativo no formato demandado por essa fiscalização e, mesmo assim, em 26/05/2015 entregou o memorial de cálculo incompleto (anexo da fl. 2544), sem as informações referentes a remetente e destinatário da mercadoria. Como mencionamos anteriormente, essas informações são fundamentais para apurarmos o tipo de operação ocorrida (frete na compra, na venda ou entre estabelecimentos), de modo que a análise do crédito restou impossibilitada.

35. Assim, tendo em vista que a planilha não foi apresentada no formato determinado, que as informações contidas na planilha apresentada não eram suficientes para se atestar se os fretes ali relacionados se tratavam efetivamente de fretes na operação de venda, e que o contribuinte teve mais de dois anos para elaborar o memorial de cálculo no formato correto, a glosa da base de cálculo do crédito de fretes foi mantida.

Observando-se que a contribuinte não forneceu ao Fisco, dentro de prazo razoável, as informações necessárias à verificação de eventuais créditos, deve-se manter o lançamento neste aspecto.

Ademais, informou a contribuinte em sua segunda impugnação (após a realização da diligência) que (fl. 2.586): Em relação às demais despesas cuja documentação foi considerada insuficiente pelo I. Agente Fiscal para comprovação da origem do crédito, em razão do grande volume, a Requerente informa que ainda está providenciando a complementação das memórias de cálculo e as apresentará aos autos no prazo de 30 dias.

No entanto, a propósito do limite temporal para juntada de provas/documentos, tem-se que eles devem ser apresentados junto a impugnação, precluindo o direito de juntá-los em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Adequado o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª instância. Os motivos já foram aqui abordados no tópico “ Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao

princípio da verdade material “, onde se evidencia que que é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, argumenta-se que não se permite, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser, como dito, nas situações legalmente excepcionadas.

- - Créditos de PIS e COFINS decorrentes de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

É alegado nos itens 159 a 162 do Recurso Voluntário:

Ademais, o V. Acórdão recorrido manteve a glosa integral de créditos decorrentes de despesas com bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente, direito expressamente previsto no artigo 3º, inciso VI, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

De acordo com o disposto no artigo 179 da Lei nº. 6.404, de 15.12.1976 (“Lei das S.A.”), são classificados na conta de ativo imobilizado “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

Nos termos do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) nº. 27, “ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período”.

Em sua Impugnação, a Recorrente pleiteou a conversão do julgamento em diligência para análise de suas memórias de cálculo que, à época, não poderiam ser juntadas à defesa em razão do volume, pois, pela análise desses documentos, seria demonstrado que os bens que originaram os créditos glosados pelos Autos de Infração (equipamentos de processamento de dados, softwares, entre outros) são passíveis de contabilização pela Recorrente como bens de seu ativo imobilizado, na medida em que:

estão direta ou indiretamente relacionados à atividade fim da Recorrente (que compreende, principalmente, a produção e comercialização e a distribuição de softwares e de equipamentos de informática); e

não são imediatamente consumidos no contexto dessa atividade, sendo utilizados ao longo de sua vida útil.

O assunto foi abordado no Acórdão de Impugnação, às folhas 21 e 22 do documento:

Quanto a este item, também pertinente a transcrição parcial do informado pela Fiscalização em sua Informação Fiscal, feita quando da realização da diligência:

É importante notar que as informações solicitadas na intimação enviada em 29/04/2015 e na intimação inicial enviada em 10/01/2013

são idênticas (fls. 234 a 238). Apesar de o contribuinte ter tido mais de 2 anos para elaborar o demonstrativo no formato correto, a planilha entregue em 26/05/2015 (anexo da fl. 2544) não continha as colunas de CNPJ do fornecedor, data da aquisição do bem e valor total do bem.

A ausência da data de aquisição do bem nos impede de conferir o período de tempo que esse bem já está no ativo imobilizado do contribuinte e se ele eventualmente já foi totalmente depreciado. Além disso, é proibida a apuração de crédito sobre bens adquiridos antes de 01/05/2004, e seria necessário sabermos a data de aquisição do bem para podermos conferir essa informação.

O memorial de cálculo também não continha a informação sobre quais bens são utilizados no processo produtivo da empresa e quais estão alocados nas demais atividades. Essa informação é imprescindível posto que, só podem compor a base de cálculo do crédito os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços conforme art. 3º, Vidas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica).

Repise-se que o contribuinte teve duas oportunidades de apresentar o memorial de cálculo no formato especificado e não o fez. Dessa forma não é possível atestar se os bens que compuseram essa rubrica estão de acordo com a legislação de regência das contribuições, e, por isso, mantivemos a glosa em sua totalidade.

Aqui também não houve, por parte da contribuinte, o fornecimento ao Fisco, dentro de prazo razoável, das informações necessárias à verificação de eventuais créditos. Assim, deve-se manter o lançamento neste aspecto.

Adequado o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª instância. Os motivos já foram aqui abordados no tópico “ Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao princípio da verdade material “, onde se evidencia que que é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, argumenta-se que não se permite, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser, como dito, nas situações legalmente excepcionadas.

- Créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas com aluguel de máquinas e equipamentos locados.

É alegado nos itens 170 a 172 do Recurso Voluntário:

Ressalte-se que as máquinas e equipamentos envolvidos nas operações que geraram os créditos ora em discussão estão discriminados no Anexo 7 das planilhas elaboradas pela Recorrente (fls. 303 do processo administrativo) e que foram desconsideradas pelo I. Fiscal. Ressalte-se que o V. Acórdão não analisou individualmente essas despesas.

Considerando a expressa previsão legal e entendimento pacífico da RFB validando o direito aos créditos de PIS e COFINS, coube à Recorrente comprovar a origem das despesas dos valores glosadas pela D. Fiscalização. Assim, a Recorrente acostou à petição de fls. 2542/2564 planilha discriminando as despesas de aluguéis de

máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica que compuseram a base de cálculo do crédito declarada no DACON no 1º trimestre de 2008. Destaque-se que a planilha acostada comprova integralmente o valor total lançado no DACON.

Considerando que o I. Agente Fiscal rejeitou essa planilha durante a diligência, a Recorrente ainda apresentou nova memória de cálculo por meio da petição de fls. 2583/2587, com as alterações solicitadas, para comprovar a origem dos créditos de PIS e COFINS aproveitados.

Adequado o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª instância. Os motivos já foram aqui abordados no tópico “ Nulidade do v. acórdão recorrido: Violação ao princípio da verdade material “, onde se evidencia que que é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, argumenta-se que não se permite, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser, como dito, nas situações legalmente excepcionadas.

Esse mesmo argumento também se aplica ao tópico “ Créditos de PIS e COFINS decorrentes de devoluções de vendas ’.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud.

Voto Vencedor

Conselheiro Diego Weis Junior, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou divergir do ilustre relator no que diz respeito à desconsideração dos documentos e planilhas juntados pela recorrente após 26 de maio de 2015.

Conforme já explicitado pelo nobre colega, segundo inteligência dos arts. 16, III, § 4º, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental, assim como a matéria a ser contestada, deverão ser apresentadas no momento da impugnação, que é quando se instaura o litígio, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

De outro norte, dispõe o art. 29 do mesmo diploma legal, que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Outrossim, o art. 38 da Lei nº 9.784/1999 prevê expressamente a possibilidade de o interessado juntar documentos e pareceres, bem como produzir alegações inerentes à matéria em litígio antes da tomada de decisão, *in verbis*.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

O parágrafo segundo do supracitado dispositivo prevê, ainda, que somente poderão ser desconsideradas ou recusadas as provas ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

No caso em tela, desde o início do procedimento de fiscalização o contribuinte tem apresentado documentos e planilhas, tendo ocorrido divergências entre o formato exigido pela fiscalização e aquele apresentado pela recorrente.

Destaca-se que houve juntada de documentos e planilhas em data anterior à decisão de primeira instância (vide fls. 2.582 a 2.608), mas que foram por esta desconsideradas. Frise-se que não há qualquer alegação ou indício de que tais provas sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias, bem como que a análise destes documentos e planilhas revela indícios da existência de direito creditório em favor do contribuinte. Assim, em atenção ao disposto no art. 38 da Lei nº 9.784/1999, devem tais provas ser analisadas pela autoridade competente.

Ademais, a fiscalização e a DRJ negaram o direito creditório sobre bens importados como insumo e para revenda, informados no arquivo não paginável de e-fls. 2544, sob o argumento de que estariam eles incompletos de informações imprescindíveis à comprovação da certeza e liquidez, tal como a comprovação do recolhimento das contribuições sobre as aludidas importações.

Segundo inteligência do art. 37 da Lei nº 9.784/1999, por se tratarem de informações vinculadas a operações de importação, existentes na base de dados da própria administração, poderia o fisco ter analisado as alegações do contribuinte em cotejo com as informações de que dispõe em sua base sobre as referidas operações, ao invés de indeferi-las de plano. Destarte, devem as informações prestadas pelo contribuinte sobre créditos decorrentes de importações de bens utilizados como insumos e para revenda ser verificadas pela fiscalização a fim de comprovar a sua legitimidade.

Também foram glosados créditos decorrentes de serviços utilizados como insumos de procedência do mercado externo e do mercado interno. As razões para a manutenção de tais glosas residem no conceito de insumos adotado pela fiscalização e pela DRJ, segundo a qual os créditos das contribuições ao PIS e a COFINS são apenas aqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo, sendo que os serviços glosados não se enquadrariam no conceito de insumos abordado no voto condutor da decisão recorrida.

Consoante ao já exposto pelo incluíto relator, o conceito de insumos que tem sido adotado por esta turma é aquele intermediário entre a visão restritiva da legislação do IPI e a visão extensiva da legislação do IRPJ, *in verbis*.

*Duas correntes divergem sobre a extensão do conceito de insumo previsto no referido preceito legal. Para a Administração tributária, insumo compreende apenas as **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, que se***

assemelha, em termos gerais, a definição de insumo da legislação do IPI. Já para parte relevante da doutrina, insumo compreende os bens e serviços inerentes e essenciais ao regular funcionamento da pessoa jurídica, o que inclui os bens e serviços utilizados na produção ou fabricação, assim como aqueles bens e serviços necessários à manutenção da atividade da pessoa jurídica, conforme definição veiculada na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

*No âmbito da jurisprudência deste Conselho, vem se firmando entendimento intermediário, que considera insumo tanto as **matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados diretamente na produção ou fabricação do bem destinado à venda, que, em termos financeiros, equivalem aos custos diretos de produção ou fabricação, quanto os bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação dos citados bens, que, em termos financeiros, equivalem, em parte, aos custos indiretos de produção ou fabricação.***

No entendimento deste Relator, além das matérias primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem aplicados na produção (insumos diretos de produção), também estão alcançados pelo conceito de insumo os serviços aplicados diretamente na produção ou fabricação e os demais bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de forma indireta (insumos indiretos de produção), a exemplo dos bens e serviços agregados aos bens ou serviços aplicados no processo produtivo.

De outra parte, o conceito de insumo não compreende os demais bens e serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação ou que a estes não se agregam, bem como todos os demais bens e serviços utilizados antes e após a conclusão do processo produtivo, que compreendem os bens e serviços utilizados na etapa anterior ao processo de produção ou fabricação, que, em termos financeiros, representam os gastos ou despesas pré-industriais, e na etapa posterior ao processo de produção ou fabricação, que, em termos financeiros, constituem as despesas operacionais ou não operacionais da pessoa jurídica, tais como: as despesas de propaganda, administrativas, de vendas, financeiras etc.

Na mesma linha de raciocínio decidiu o STJ no REsp 1.221.170, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC/73 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

Nesse sentido, os serviços considerados pela recorrente como sendo insumos, devem ser analisados pela fiscalização segundo a corrente intermediária, de modo a levar em consideração os serviços direta ou indiretamente empregados ao processo produtivo, nos termos do voto proferido pelo relator.

Assim, com fulcro no art. 38 da Lei nº 9.784/1999, e a fim de perscrutar a verdade material, entendo ser o caso de conversão do presente julgamento em diligência, para que a unidade de origem verifique a legitimidade dos créditos de aquisição de bens importados como insumos e para revenda, assim como serviços importados como insumos, informados no arquivo não paginável de e-fls. 2544, adotando as premissas do conceito de insumo expostas no voto condutor, além de outras condições impostas pela legislação e a legitimidade dos créditos

Processo nº 19515.721650/2013-43
Resolução nº **3302-000.877**

S3-C3T2
Fl. 2.764

relativos a despesas de armazenagem e fretes sobre vendas informados no arquivo não paginável de e-fls. 2608.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Redator Designado.