



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

Processo nº 19679.010892/2005-25
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.239 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 30 de janeiro de 2018
Assunto PIS - Solicitação de Diligência
Recorrente TUPY FUNDIÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto e Relator.

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

Relatório

Versa o presente processo, juntamente com os seus apensos, sobre Declarações de Compensação (DCOMPs) entregues em formulários de papel em 05.10.2005, pela empresa TUPY FUNDIÇÕES LTDA (fls. 3/5), para compensação de créditos das contribuições ao PIS, apurados segundo a sistemática não cumulativa, disciplinada pela Lei nº 10.637/2002, referente ao 3º trimestre do ano-calendário de 2004.

Foram juntados a esse processo, por **apensação**, os processos administrativos de nº 19679.010893/2005-70 que se referem às Declarações de Compensação com créditos de PIS não Cumulativo, do mês de Agosto de 2004 e o de nº 19679.010897/2005-58, referente ao mês de Setembro de 2004.

Pelo Despacho Decisório de fls. 1.199/1.237, emitido no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo/DERAT/SPO, o crédito reivindicado foi parcialmente reconhecido e as compensações vinculadas ao presente foram homologadas até o limite do crédito deferido.

Por bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me de partes do relatório da decisão recorrida, vazada nos seguintes termos (fls. 3.190/3.222):

"(...) 25. Respeitando o prazo nonagesimal o art. 46 L. 10.865/2004 torna eficaz as alterações citadas da L. 10.485/2002, L. 10.637/2002, L. 10.833/2003 apenas a partir de 1 de Agosto de 2004.

(...)26. O artigo 42 da L. 10.865/2004 permite que o contribuinte opte pela antecipação do regime não cumulativo na venda dos produtos dos anexos I e II de 01 e Agosto de 2004 para 01 de Maio de 2004 (...)

27 Da análise do Dacon do ano de 2004, particularmente a Ficha 05 Linha 12 - Receitas Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero, verifica-se que o contribuinte a partir de Maio de 2004 passou a lançar apenas valores de venda a Zona Franca de Manaus, oferecendo a tributação as vendas no mercado interno. Entende-se que o contribuinte antecipou o regime não cumulativo para Maio de 2004, nos termos do já referido art. 42 da L. 10.865 de 2004, conforme solução de consulta Nº 215, de 21 de Julho de 2006, da 8ª Região Fiscal acima. (...)

DA APURAÇÃO DAS RECEITAS DE MERCADO EXTERNO — REGIME MO CUMULATIVO

28 Para apuração das receitas de exportação foram utilizados as notas fiscais de saída não canceladas informadas pelo contribuinte em meio digital de CFOP 5501, 5502, 6501, 6502, 7101, 7102, 7105, 7106, 7127, 7358, 7251, 7651.

29 Comparando o somatório de todas as notas fiscais apresentadas eletronicamente pelo contribuinte e as do DW do terceiro trimestre de 2004 verificou-se uma diferença de 1,23% no período que pode ser atribuído aos critérios utilizados nos relatórios.

30 O critério utilizado para apropriação da receita via nota fiscal é a data da saída da mercadoria e o relatório do DW Aduaneiro utiliza a data de averbação. A data de averbação foi utilizado no relatório do DW, pois de acordo com a Diana08, é a data em que se pode ter certeza que a exportação ocorreu efetivamente. Na data de averbação há a intervenção de um terceiro. Nas outras datas do DW Aduaneiro não se pode afirmar a efetiva exportação. É da própria mecânica dos procedimentos aduaneiros que a exportação possa ser cancelada, mas isso não ocorre após a averbação.

31 A diferença entre os meses de exportação pode ser atribuído a diferenças de datas do relatório do DW e o critério adotado pelo contribuinte.

32 A mercadoria é considerada exportada na data de entrada no terminal alfandegado.

33 Considerando que a maioria dos contribuintes não mantém controles que permitam aferir a data de entrada da mercadoria exportada no terminal alfandegado; considerando a dificuldade de se obter a data de entrada no terminal alfandegado da mercadoria efetivamente exportada nos sistemas da RFB (só há essa garantia nos sistemas na data da averbação); considerando a pequena diferença entre o critério adotado pelo contribuinte e o relatório do DW Aduaneiro de Janeiro a Junho de 2005, foi aceito o critério do contribuinte, via arquivos fornecidos eletronicamente da IN 86/2001.(...)

DA APURAÇÃO DA RECEITA MERCADO INTERNO - NÃO CUMULATIVO

34 O contribuinte industrializa autopeças.

35 Na apuração das receitas de mercado interno foram utilizados as notas fiscais de saída não canceladas informado pelo contribuinte em meio digital de CFOP 5101, 5102, 5103, 5104, 5105, 5106, 5109, 5111, 5112, 5113, 5114, 5115, 5116, 5117, 5118, 5119, 5120, 5122, 5123, 5124, 5125, 5351, 5352, 5353, 5354, 5355, 5356, 5357, 5401, 5402, 5403, 5405, 6101, 6102, 6103, 6104, 6105, 6106, 6107, 6108, 6109, 6111, 6112, 6113, 6114, 6115, 6116, 6117, 6118, 6119, 6120, 6122, 6123, 6124, 6125, 6351, 6352, 6353, 6354, 6355, 6356, 6357, 6401, 6402, 6403, 6404, 5251, 5252, 5253, 5254, 5255, 5256, 5257, 5258, 5359, 5651, 5652, 5653, 5932, 5933, 6251, 6252, 6253, 6254, 6255, 6256, 6257, 6258, 6301, 6302, 6303, 6304, 6305, 6306, 6307, 6359, 6651, 6652, 6653, 6654, 6655, 6656, 6932, 6933.

36 Segue demonstrativo com a receita do mercado interno:(...)

37 Seguem as receitas no mercado interno por CFOP:

(...)DA APURAÇÃO DE RECEITAS COM ALÍQUOTA ZERO

38 A receita de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus por pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca foi reduzida a zero a partir de 26 de Julho de 2004, nos termos da Medida Provisória 202, de 23 de Julho de 2004, convertida na Lei 10.996, de 15 de Dezembro de 2004 e art. 65 da Lei 11.196, de 21 de Novembro de 2004. (...)

39 Nesse sentido é a solução de consulta SRRF 08 Nº 453, de 08 de Dezembro de 2008 (...).40 Demonstrativos de Notas Fiscais de venda A Zona Franca de Manaus em Julho de 2004 (...)

41 Valores não admitidos como dedução da Linha 12 Ficha 05 do Dacon em Julho de 2004 por se tratar de receitas de venda à Zona Franca de Manaus anteriores a 26 de Julho de 2004: (...)

42 Valores admitidos como dedução da Linha 12 Ficha 05 do Dacon em Julho de 2004 por se tratar de receitas de venda à Zona Franca de Manaus posteriores a 26 de Julho de 2004:(...)

43 Aceita-se os valores lançados no Dacon nos meses de Agosto e Setembro de 2004 na Linha 12 Ficha 05.

44 *Segue demonstrativo de receitas de vendas à Zona Franca de Manaus de Agosto e Setembro de 2004: (...)*

DA APURAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE ENTRE RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA TOTAL 45 *Apuração do rateio dos créditos vinculados a operação de exportação no termos do art. 5º da Lei 10.637/2002 e art. 6º da Lei 10.833/2003. (...)*

DA APURAÇÃO DE RECEITAS VENDAS CANCELADAS E DESCONTOS INCONDICIONAIS

46 *Desconto incondicional é o desconto que não está sujeito a condição posterior, consta na nota fiscal e é válido para todos os clientes. Abatimento por problemas de qualidades feito posteriormente não se qualificam como desconto incondicional.*

47 *A jurisprudência administrativa é farta nesse sentido, do qual cita-se a Solução de Consulta da SRRF 08 Nº 568, de 18 de Dezembro de 2007. (...).* 48 *Apurou-se o desconto de abatimento de qualidade indevidamente na Linha 13 Ficha 05 do Dacon, fl. 777.(...)*

49 *Quadro demonstrativo mensal dos descontos incondicionais e os abatimentos. (...)*

50 *Inquirido o contribuinte a explicar o aparente estorno do lançamento de R\$ 6.376.851,44 nos arquivos contábeis transcritos abaixo, o contribuinte respondeu nas fls. 769 a 775. (...)*

51 *Considerando a resposta do contribuinte; considerando que houve o reconhecimento da receita em 31 de Julho de 2004; considerando que houve a emissão de nota fiscal ficta e a correspondente devolução ficta sem acompanhamento de mercadoria por se tratar de reajuste de preço; e considerando a documentação apresentada, verificou-se os arquivos contábeis eletrônicos confrontando com a documentação e aceita-se a explicação apresentada para os lançamentos;*

52 *Apurou-se um erro no CNPJ dos arquivos eletrônicos, conforme termo de intimação 010 de 2010, fls. 718 a 721, o contribuinte foi intimado a explicar e respondeu conforme fls. 776. Verificou-se que as empresas de CNPJ 002.267.712/0001-05 e 002.162.259/0004-07 possuíram o mesmo controlador conforme telas de sistemas fls. 650 a 656, corroborando a resposta apresentada pelo contribuinte. No momento não há evidência no sentido de desqualificar os arquivos eletrônicos do contribuinte.*

53 *Em resposta ao termo de intimação 09, item 1, fls. 715 a 717, o contribuinte respondeu tratar-se de retenção prevista no § 3º do art. 3º da Lei 10.485 de 2002, fl. 757. O contribuinte lançou indevidamente na linha 30 Ficha 05, ao invés da linha 36 Ficha 05, conforme o manual do Dacon.*

Justificada a real a natureza de retenção não há repercussão de valor no equivoco. (...)

QUADRO DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS

54 Nas planilhas a seguir estão informados os valores extraídos do DACON, apurados pelo contribuinte, em confronto com os valores apurados pela auditoria fiscal.(...)

DA APURAÇÃO DA BASE DE CALCULO DO CREDITO DO PIS

57 A seguir são demonstrados os créditos apurados pelo contribuinte e pela fiscalização.

Dos BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

58 O contribuinte forneceu o arquivo "item 1.1.xlsx", fls. 749 e 750, com o demonstrativo com a composição dos bens utilizados como insumos, assim como a relação de itens individualizados que compõe a conta.

59 Segundo o demonstrativo impresso, fls. 764 a 767, a rubrica bens utilizados como insumos é dividida em materiais, fretes e outros. A parcela outros é composta por compras diretas, requisição de almoxarifado, serviços tomados e outras parcelas.

60 O conceito de insumo para desconto de crédito de PIS não é qualquer custo ou despesa necessária ao percebimento da receita. O insumo são as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, nos termos do § 5º, do art. 66, da IN SRF nº 247, de 21 de Novembro de 2002. (...)

61 Nesse sentido segue a solução de consulta SRRFO8 Nº 169, de 20 de Abril de 2010. (...)62 Foram glosados os itens de compras diretas elencados nas fls. 111 a 215 tomados como insumo indevidamente. Na lista encontram-se itens tais como: serviços de telefonia e rádio, alimentação, componentes de computadores, materiais prediais, material de escritório, óculos de grau, ferramentas de uso pessoal, transporte de pessoal, material para a frota de carros, material para bicicleta, materiais elétricos e eletrônicos entre outros que não fazem parte do conceito de insumo.

63 Foram glosados os itens a título de requisição de almoxarifado elencados nas fls. 218 a 459 tomados como insumo indevidamente. Na lista encontram-se itens tais como: uniforme, água, açúcar, material de escritório, material predial, ferramentas de uso pessoal, material para frota de carros e bicicletas, material de informática, material de limpeza, cadeado, café, material de informática, copo plástico, lâmpadas, leite, impressos, papel higiênico, papel toalha, saco de lixo entre outros que não fazem parte do conceito de insumo.

64 Foram glosados os itens a título de serviços nas fls. 460 a 523 tomados como insumo indevidamente. Na lista encontram-se itens tais como: mão de obra de construção civil, serviços de recrutamento, reprografia, refrigeração, avaliação psicológica de motorista de empilhadeira, calibração, desentupimento, gráficas, concreto, coleta de lixo, motoboy, chaveiro, confecção de placas e sinais, consulta

oftalmológicas, telefonia, manutenção elétrica, laboratório médico, mão de obra especializada, laboratório químico, lavagem, manutenção automotiva, manutenção de equipamento de informática, manutenção de rádios, transporte executivo de pessoas, SESI — serviço social da indústria, cursos de inglês entre outros que não fazem parte do conceito de insumo. O contribuinte se equivocou e indevidamente colocou esses serviços com bem utilizado como insumo, em vez de lançar como serviço utilizado como insumo.

65 Foram glosados os seguintes valores de bens utilizados como insumos: (...)

66 Foram admitidos os seguintes valores de bens utilizados como insumo: (...)

DAS DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA

67 O pagamento de parcelamento de energia elétrica é despesa incorrida de períodos anteriores. A apropriação do pagamento de parcelamento como despesa do mês violaria os princípios da competência e oportunidade, nos termos da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 750, de 29 de Dezembro de 2003 e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 774, de 16 de Dezembro de 2004. Inexiste previsão legal para o pagamento de juros e correção de parcelamento de energia elétrica por não se tratar de empréstimo ou financiamento conforme o art. 3 da Lei 10.637/2002.

68 O contribuinte apresentou as notas fiscais correspondentes de energia elétrica e calculados os valores com os ajustes acima, aceita-se os valores lançado no Dacon, fls. 644 a 649 e fl. 763.

DAS OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

69 O contribuinte respondeu tratar-se de valores de despesas financeiras lançadas em Agosto de 2004, fls. 757 e 758.

70 A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados com relação às despesas financeiras com base na Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso V. A despesa financeira deve ser decorrente de empréstimo e financiamento de pessoa jurídica, exceto daquelas admitidas no SIMPLES NACIONAL. (...)

71 O contribuinte considerou como despesas financeiras as seguintes contas contábeis, conforme a descrição das contas que compõem as despesas financeiras da linha 07 Ficha 04 da DICON em resposta de 24 de Abril de 2009 a diligência de MPF 08.1.90.00-2008-06729-4 a intimação de 13 de Janeiro de 2009, fls. 657 a 662 e resposta de 31 de Julho de 2009 a intimação de 23 de Julho de 2009, fls. 663 a 667. (...)

72 São admitidos como descontos de crédito os juros pagos em decorrência de empréstimos ou financiamentos pagos a pessoa jurídica domiciliada no país.

73 Os deságios de ACC - Adiantamento sobre contrato de câmbio e ACE - Adiantamento sobre cambiais entregues pagos a pessoa jurídica domiciliada no país fazem juz ao desconto de crédito como mecanismo

legítimo de financiamento da exportação. Nesse sentido é a solução de consulta SRRF 10, de 237, de 16 de Julho de 2004. (...)

74 A fiscalização, em análise às contas apresentadas, decidiu pela glosa das seguintes contas pelos seguintes motivos:

75 Juros de mora a fornecedores: são penalidades contratuais que decorrem no atraso de pagamento, a fluência do prazo é a causa dos juros de mora. Embora se reconheça a natureza de despesa financeira, os juros de mora não estão vinculados a contrato de empréstimo ou financiamento empréstimo. Sendo penalidades contratuais, não deverão compor a base de cálculo do crédito de PIS/PASEP. Portanto, as contas "9442 — Juros de mora Suprim/RH/TT" e "9401 — Juros de mora", devem ser glosadas.

A solução de consulta SRRF 09 Nº 418, de 21 de Dezembro de 2004. (...)

76 Despesas de cobrança: por não serem despesas financeiras e nem estarem vinculadas a empréstimos ou financiamentos, não deverão compor a base de cálculo do crédito.

Assim, não é aceita a despesa da conta "9432 - Despesas de Cobrança".

77 Variação cambial resultante de atualização de direitos de créditos: não estão vinculados a empréstimos ou financiamentos e, portanto, não dão direito a crédito.

Glosam-se as contas "9508 — V. M. De clientes" da apuração das despesas financeiras.

78 Variação Monetária na aquisição de controladas: trata-se de variação monetária passiva decorrente da atualização das obrigações na aquisição de empresas controladas e não estão vinculadas a empréstimo ou financiamentos e, portanto, não dá direito ao desconto. Não se aceita a inclusão da conta "9522 - V. M. s/obrigação n/aquisição de controladas" como base de cálculo do crédito, sendo assim, será glosada da apuração das despesas financeiras.

79 Demonstrativos das despesas financeiras glosadas: (...)

80 Demonstrativos das despesas financeiras aceitas: (...)

QUADROS DEMONSTRATIVOS DOS CRÉDITOS

81 Nas planilhas a seguir estão informados os valores de créditos extraídos do DACON, apurados pelo contribuinte, em confronto com os valores apurados pela auditoria fiscal. (...)

DAS DIFERENÇAS APURADAS

83 Com base nas demonstrações expostas acima, foi efetuado o quadro resumo a seguir, que informa o crédito apurado pela fiscalização em confronto com o crédito apurado pelo contribuinte e a diferença apurada.

(...) A Contribuinte, inconformada com o Despacho Decisório, apresentou Manifestação de Inconformidade, fls. 1267/1302, pela qual, em síntese, assim discorre, alega e requer: (...)

II - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: INSUFICIÊNCIA DE INFORMAÇÕES E NÃO DISPONIBILIZAÇÃO DOS ANEXOS JUNTO AO DESPACHO DECISÓRIO GERAM A NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

2. Inicialmente, cabe ressaltar que a presente Intimação não trouxe todos os elementos e informações necessários para que a Recorrente pudesse exercer plenamente a sua ampla defesa.

3. Em claro exemplo do cerceamento do direito de defesa imposto à Recorrente, vale ressaltar que em inúmeros trechos do despacho decisório, a Fiscalização faz menção a uma série de documentos, como por exemplo, (i) Notas Fiscais de entradas e saídas em meio digital; (ii) Contabilidade em meio digital (padrão ADE COFIS N ° 15/2001); (iii) Demonstrativo da Composição de "Bens Utilizados como Insumos" declaradas na DAPON; (v) Demonstrativo das Vendas Canceladas e Descontos Incondicionais; (vi) Demonstrativo das Despesas Financeiras declaradas em DAPON; (vii) Demonstrativo das Receitas Isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição e (viii) Cópias de amostragens de Notas Fiscais etc., sem que, contudo, tenham sido entregues cópias deles à contribuinte juntamente com o despacho decisório.

4. Para se dimensionar a importância de tais documentos para a compreensão das alegações do Despacho Decisório, veja-se os seguintes trechos, exemplificativamente: "Da análise do Dapon do ano de 2004, particularmente a ficha 05 Linha 12 - Receitas Isentas ou Sujeitas a Alíquota Zero, verifica-se que o contribuinte a partir de Maio de 2004 passou a lançar apenas valores de venda a Zona Franca de Manaus(...)"; "Para apuração das receitas de exportação forma utilizadas as notas fiscais de saída não canceladas informadas pelo contribuinte em meio digital de CFOP 5501, 5502, 6501, 6502, 7101, 7102, 7105, 7106, 7127, 7358, 7251, 7651".

5. Como não é difícil conceber, a Fiscalização se baseia nesses documentos para tirar suas conclusões. Logo, sem tais documentos em mãos, como pode a Recorrente se defender satisfatoriamente e, inclusive, conferir as informações utilizadas?

6. Ou seja, esta intimação carece de dados precisos e necessários no que concerne à descrição exata dos itens analisados pela fiscalização na apuração do direito creditório da contribuinte, além de outras informações que deveriam fundamentar o presente despacho de modo mais analítico e detalhado.

7. Ora, na medida em que os fundamentos da não homologação desta compensação não comportam as informações necessárias para que a Recorrente possa se defender, deve-se reconhecer a sua nulidade, uma vez que viola a garantia constitucional à ampla defesa, prevista no art. 5º, LV da Constituição Federal: (...)

8. Como se sabe, o trâmite para obtenção de vista de qualquer processo administrativo é, na maioria das vezes, muito burocrático. No presente caso, não foi diferente: a Recorrente solicitou vista do processo e o agendamento foi feito para 12 dias após o referido pedido!

9. Após visualizar as mais de 1.000 páginas do processo, a Recorrente fez o requerimento das cópias dos anexos a fim de poder defender-se plenamente, como se pode verificar da Solicitação de cópias anexa (Doc. 04). Contudo, o prazo para entrega dos anexos 6 de 08 dias úteis!

10. Ou seja, OS ANEXOS SOMENTE SERÃO ENTREGUES À CONTRIBUINTE APÓS O PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE SUA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE!

11. Ora, os anexos que deveriam ser parte integrante da decisão recorrida só serão disponibilizados após o decurso de prazo para defesa e de nada mais vão adiantar! Não houve qualquer agilidade dos tramites burocráticos para obtenção das cópias, nem mesmo considerando que o prazo para recurso já estava correndo.

12. Cabe esclarecer, por oportuno, que, como a Recorrente sequer teve a chance de saber quais os bens e serviços que efetivamente foram glosados, esta apresenta em seus documentos anexos à presente manifestação, uma lista de bens e serviços, além dos respectivos contratos e pedidos de compra, que supostamente serviram de base à Fiscalização.

13. Nem se alegue que a Recorrente não foi prejudicada pelo simples fato de ter abordado a questão em toda sua plenitude, pois o que se vê é a tentativa de esgotar todas as possibilidades de argumentos de defesa, em face da importância do assunto, tendo em vista que a falta de apresentação dos documentos que basearam a decisão ora recorrida, por óbvio, deixa dúvidas quanto à sua correção.

14. Com isso, resta flagrante o cerceamento do direito de ampla defesa da Recorrente, na medida em que, não tendo acesso ao conjunto probatório que embasa as alegações dos fiscais, esta fica impedida de compreendê-las em sua integralidade e, como consequência, de exercer com plenitude seu direito, constitucionalmente assegurado, ao contraditório.

15. A respeito dessa questão, Alberto Xavier ensina que "os princípios da ampla defesa e do contraditório encontram-se consagrados no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, o qual estabelece que 'aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.'"

16. Ora, é inquestionável que, a fim de que sejam observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, devem ser assegurados ao contribuinte "o direito de conhecer os fatos e o direito invocados pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (confrontation and crossexamination)" (em rodapé cita-se: MACHETE,

Pedro. A audiência dos interessados no processo administrativo. p. 147.).

17. Aliás, considerando o fato de que os anexos são parte integrante da presente intimação, pode-se afirmar que esta foi entregue incompleta para a contribuinte, o que torna inequívoco o óbice à salvaguarda do direito de ampla defesa da Recorrente.

18. Conclui-se, assim, que o presente despacho decisório é NULO, gerando a invalidade do ato administrativo.

19. A respeito do assunto, vale citar a lição de Jose Eduardo Soares de Melo:

"Impõe-se a entrega ao contribuinte de todos os elementos que compõem o lançamento tributário (auto de infração, notificação de aviso de cobrança), para que possa tomar conhecimento integral das acusações que lhe são irrogadas, e os elementos em que se embasa. E, ainda que se refiram a relações e documentações extraídas de sua contabilidade, deve o contribuinte receber tal documentário, pois, só desse modo, terá condições de analisar e conferir a legitimidade do procedimento fazendário. A apreensão de livros, talonários, etc, que, muitas vezes, são mantidos nas repartições fiscais - sob a assertiva de constituírem prova cabal dos ilícitos - não deve impedir o contribuinte de obter as respectivas cópias."

20. E importante ressaltar que a jurisprudência administrativa também se manifesta nesse sentido:

"CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Desconfigura-se a preterição do direito de defesa se o contribuinte foi regularmente cientificado do auto de infração e seus anexos sendo-lhe assegurado o direito a questionar a exigência nos termos das normas que tratam do processo administrativo fiscal. (...)" (Acórdão nº 13-182328, de 18.12.2007, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - 2ª Turma) "(...)

AUTO DE INFRAÇÃO - ANEXOS.

Não há impedimento a existência de demonstrativos e relatórios anexos ao auto de infração, desde que deles seja dada ciência ao contribuinte, a fim de possibilitar o exercício da ampla defesa. (...)" (Acórdão nº 11.170, de 29.12.2005 - 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro)

21. Logo, em função das considerações acima apontadas, a contribuinte requer que seja declarada a NULIDADE do despacho decisório em questão, em razão de não ter sido dada ciência dos documentos anexos e integrantes do Auto, cujo conteúdo imprescindível ao exercício de seu direito de ampla defesa.

III - ESCOPO DO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO

22. Versa o presente processo, juntamente com os seus apensos, sobre Declarações de Compensação (DCOMPs) entregues em formulários de papel em 05.10.2005 pela ora Recorrente para compensação de

créditos das contribuições ao PIS apurados, segundo a sistemática não cumulativa disciplinada pela Lei nº 10.637/2002, no 3º trimestre do ano-calendário de 2004.

23. Como se sabe, a sistemática não cumulativa do PIS consiste no desconto de créditos do valor apurado da contribuição. Os bens e serviços que dão direito ao crédito são listados em lei e, em geral, a receita decorrente de sua venda ou revenda na operação anterior sujeitou-se à tributação pelo PIS.

24. Se tais créditos são, por via de regra, utilizados para fins de dedução dos débitos apurados a título da mesma contribuição, há casos em que o contribuinte acumula saldo de crédito. Nessa hipótese, o saldo credor pode ser objeto de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos federais.

25. Conforme já esclarecido, o presente processo tem por objeto compensação de saldo de crédito de PIS não cumulativo apurado pela Recorrente no 3º trimestre do ano-calendário 2004.

26. Nada obstante a correção do procedimento adotado pela Recorrente, a autoridade administrativa decidiu deferir apenas parcialmente o pedido de ressarcimento e homologar as declarações de compensação apenas até o limite dos créditos deferidos, deixando de reconhecer grande parte dos créditos apurados pela Recorrente, com base nos seguintes fundamentos:

(i) Os produtos de autopeças listados na Lei nº 10.485/2002 sujeitavam-se à alíquota zero, e as receitas decorrentes da venda de bens sujeitos a alíquota zero seriam excluídas da base de cálculo do PIS não cumulativo, razão pela qual a aquisição dessas peças não daria direito ao crédito;

(ii) Pelo mesmo motivo, os bens e serviços adquiridos para fins da produção e exportação das mercadorias listadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002 não dariam direito ao crédito;

(iii) Os produtos de autopeças listados na Lei nº 10.485/2002 sujeitavam-se à alíquota zero, e as receitas decorrentes da venda de bens sujeitos a alíquota zero seriam excluídas da base de cálculo do PIS não cumulativo, razão pela qual a aquisição dessas peças não daria direito ao crédito;

(iv) Serviços utilizados como insumo: a autoridade administrativa entendeu que uma extensa lista de serviços contratados pela Recorrente no desempenho de suas atividades não daria direito a crédito, tendo elaborado uma lista de fornecedores e respectivos serviços que foram desconsiderados em função desse entendimento;

(v) Bens utilizados como insumo: a autoridade administrativa desconsiderou relevante montante do crédito de PIS apurado pela Recorrente relativo a bens por ela tratados como insumos, mas que no entender da autoridade não deveriam ser assim classificados;

(vi) Não seriam admitidas as receitas de venda à Zona Franca de Manaus anteriores a 26 de julho de 2004 por entender que tais receitas

foram reduzidas à alíquota zero somente a partir desta data, nos termos da Medida Provisória 202, convertida na Lei nº 10.996;

(vii) Não seriam admitidos os abatimentos de qualidade, por não serem considerados como descontos incondicionais;

(viii) A Recorrente teria aproveitado crédito gerado por despesas financeiras referentes a juros moratórios pagos a fornecedores, despesas de cobrança e variação cambial, sendo que a legislação somente permitiria o desconto das despesas financeiras decorrentes de empréstimo e financiamento de pessoa jurídica.

27. Entretanto, a Recorrente faz jus à integralidade do crédito de PIS não cumulativo objeto das mencionadas DCOMPs, o que será demonstrado pelas razões a seguir elencadas.

III.1 - APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE PIS NÃO CUMULATIVO EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES TRIBUTADAS POR ALÍQUOTA ZERO E DE VENDAS AO MERCADO EXTERNO

28. Parte dos créditos de PIS apurados pela Recorrente no 3º trimestre de 2004 foi gerada pela aquisição de autopeças que, por força do art. 3º da Lei nº 10.485/2002, sujeitavam-se à tributação pelo PIS a alíquota zero.

29. A autoridade administrativa sustenta, na decisão administrativa ora recorrida, que, pelo fato de a Lei nº 10.637/2002 ter excluído as receitas da venda dessas mercadorias da base de cálculo do PIS não cumulativo, elas não dariam direito ao crédito.

30. Com base no mesmo argumento, as receitas derivadas da venda das mercadorias listadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002 para o mercado externo não gerariam crédito de PIS não cumulativo.

31. Todavia, o posicionamento da autoridade administrativa insiste em atrelar o direito ao crédito à tributação do bem ou serviço pelo PIS na fase anterior. Desse modo, devido ao fato de as receitas resultantes da venda das autopeças listadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, tributadas pela alíquota zero e/ou vendidas para o mercado externo, serem excluídas da base de cálculo do PIS não cumulativo pela Lei nº 10.637/02, a aquisição dessas mercadorias não daria direito a crédito.

32. Nada obstante, tal raciocínio não merece subsistir. Isso porque a legislação de regência do PIS não cumulativo não faz essa restrição, limitando-se a relacionar as despesas que geram crédito e podem ser descontadas do quantum da contribuição apurada ou, em caso de saldo creditório, ser ressarcida ou compensada com outros tributos federais.

33. Nesse sentido, as mercadorias listadas nos Anexos da Lei nº 10.485/2002 subsumem-se, precisamente, para o processo produtivo da Recorrente, ao conceito de insumo, em relação ao qual a Lei nº 10.637/2002 permite a dedução a título de crédito de PIS/PASEP não cumulativo:

(...)34. Convém reiterar, neste ponto, que a lei não faz nenhuma restrição relacionada ao fato de o insumo adquirido ser tributado à alíquota zero ou que o produto dele resultante seja destinado ao

mercado externo. Tais circunstâncias serviam, à época, apenas para excluir as receitas da base de cálculo do PIS.

35. O raciocínio aqui empreendido pode ser resumido da seguinte maneira: não é porque determinado insumo está excluído da base de cálculo do PIS que a sua aquisição deixará de dar direito ao crédito.

36. Portanto, diante das razões acima elencadas, torna-se evidente que as autopeças previstas na Lei nº 10.485/2002 e adquiridas pela Recorrente na qualidade de insumos configuraram despesas geradoras de direito ao crédito de PIS não cumulativo.

III.2 - DA APURAÇÃO DE RECEITAS COM ALÍQUOTA ZERO DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS

37. A decisão recorrida deixou de admitir o crédito relativo às receitas de venda à Zona Franca de Manaus anteriores a 26 de julho de 2004 por entender que tais receitas foram reduzidas a alíquota zero somente a partir desta data, nos termos da Medida Provisória 202, convertida na Lei nº 10.996.

38. Assim, a Fiscalização não admitiu nenhum dos valores da Linha 12 Ficha 05 do Dacon em julho de 2004.

39. Contudo, não há que se falar em não admissão das receitas das vendas até 26.07.04, pois antes da MP 202 ainda estava vigente a Lei nº 10.485/02, a qual determinava em sua redação original a alíquota zero para autopeças. Senão, vejamos:

(...) 40. Isso porque, a Lei nº 10.485/02 só passou a fixar alíquotas diversas com a redação da Lei nº 10.865/04, a qual por sua vez somente passou a vigorar a partir de 1º de agosto de 2004, em razão da anterioridade nonagesimal.

41. Ou seja, até 31.07.04 ainda vigorava a Lei nº 10.485/02 e, conseqüentemente, era prevista a redução das receitas de venda à Zona Franca de Manaus, a alíquota zero.

42. E mais, pode-se afirmar que durante curto espaço de tempo - de 26.07.04 até 31.07.04 -, a Recorrente estava, a bem da verdade, autorizada a redução a alíquota zero por duas normas legais: pela Lei nº 10.485/02 e pela MP 202, já que houve um período de interseção entre elas.

43. Diante dos esclarecimentos acima, fácil perceber que a glosa referente do mês 07/2004, no valor de R\$ 654.706,31 (fls. 16) é totalmente equivocada e, portanto, não deve prosperar.

III.3 — O DESCONTO DE ABATIMENTO DE QUALIDADE DEVE SER ADMITIDO

44. A decisão recorrida afirmou que "abatimento por problemas de qualidades feito posteriormente não se qualificam como desconto incondicional" (fls. 18). Assim, glosou o desconto de abatimento de qualidade tido como indevido, na Linha 13, Ficha 05 do Dacon, fl. 777.

45. Ocorre que, mais uma vez, a autoridade fiscal se equivocou ao generalizar, explica-se: os vícios, como por exemplo, aqueles decorrentes de qualidade inferior, denominados redibitórios, encontram-se previstos no artigo 441, caput, do Código Civil Brasileiro:

(...) 46. Perceba-se que, as hipóteses ensejadoras da redibição do contrato são exatamente a existência de vícios ocultos que diminuam o valor da coisa ou a tornem imprópria para o uso a que se destina.

47. Nesse contexto, há que se afirmar que os vícios redibitórios podem ser compreendidos de diferentes maneiras, como por exemplo, o rompimento do equilíbrio das prestações almejadas ou desejadas pelas partes ou, pelo menos, pela parte prejudicada, já que, se soubesse de existência do vício, possivelmente não teria concluído o contrato, ou então, teria concluído um contrato em termos distintos, especialmente quanto ao valor.

48. A partir do disposto no artigo 442, do Código Civil, há que se concluir que o vício redibitório não implica necessariamente a extinção do contrato, sendo facultado ao vendedor e ao comprador mantê-lo, reduzindo apenas o preço da coisa vendida.

(...) 49. Ainda sobre o mesmo tema, entendemos relevante suscitar a lição de Washington de Barros Monteiro: (...).

50. Explicitada a natureza dos vícios redibitórios e do conseqüente abatimento, que se caracteriza pelo reajuste de preço associado à identificação de vícios ocultos na coisa que lhe impactem negativamente o valor ou o emprego na finalidade a que se destinava, os valores que deixaram de ser pagos por conta da qualidade inferior dos produtos vendidos pela Recorrente são perfeitamente adequados a tal conceito.

51. Os abatimentos nada mais são, nesse sentido, que o reajuste de preço decorrente das novas circunstâncias (vícios ocultos identificados) da prestação efetuada.

Abatimentos, descontos condicionais e descontos incondicionais:

52. Os descontos incondicionais são definidos pelo item 4.2 da Instrução Normativa 51/78 como "parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior emissão desses documentos".

53. Além dos requisitos formais, os descontos incondicionais se caracterizam pela sua falta de condicionalidade, isto é, pelo fato de não se atrelarem a circunstâncias posteriores à venda, que podem ou não ocorrer. Nesse ponto, se assemelham as características do abatimento.

54. Isso porque, o abatimento também se insere no próprio contexto da formação de preço, não dependendo de qualquer evento que possa ou não ser realizado pelo comprador.

55. Desse modo, equivocadamente compreende-se que o abatimento consiste em um desconto incondicional concedido no âmbito do novo preço acordado entre as partes, após a identificação de vícios ocultos.

56. Considerando, contudo, que a mercadoria, em regra, já foi entregue quando o vício oculto é constatado, não se faz necessária a emissão de novo documento fiscal com o novo preço definido (preço original deduzido do abatimento), bastando algum documento entre as partes que demonstre a concessão do abatimento em decorrência dos vícios ocultos responsáveis pelo valor reduzido do bem entregue ou pela imprestabilidade do bem para a destinação prevista.

57. Nesse sentido, o fato de o abatimento não implicar a necessidade de emissão de um novo documento fiscal não afasta a sua incondicionalidade, no sentido de sua independência da forma de pagamento adotada pelo comprador.

A não incidência do PIS sobre abatimentos:

58. Segundo o art. 1º, § 3º, V, "a", da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, como reconhece o fiscal às fls. 18.

59. Nesse contexto, o desconto incondicional atua na própria conformação do preço, de modo que o comprador contabilizará apenas o valor já deduzido do desconto como o preço da mercadoria adquirida. Os abatimentos, por sua vez, assemelham-se aos descontos incondicionais na medida em que independem da implementação de qualquer condição pelo comprador.

60. De tal modo, inserem-se também no contexto de formação do próprio preço, de maneira que a contabilização pelo comprador deverá ser realizada através de uma conta redutora do próprio preço, denominada abatimento, e não de uma receita operacional ou financeira.

61. Na hipótese do abatimento, não há qualquer receita por parte do comprador, já que o ajuste redutor do preço se deve tão somente ao fato de as características efetivas da mercadoria não corresponderem às definidas contratualmente, de modo que a qualidade reduzida ou a imprestabilidade para o fim a que se destinaria acarretam a redução do seu valor.

62. Portanto, o saldo líquido do valor pago (preço original - abatimento), no caso da presença de vícios redibitórios, não corresponde a um "preço descontado", mas ao efetivo preço, correspondente à nova mercadoria, cujas características são distintas daquela que o comprador pretendia originalmente adquirir.

63. Trata-se, pois, do preço equivalente a um novo negócio jurídico, celebrado entre as partes após a constatação dos vícios que acometiam a mercadoria recebida.

64. Inegável, portanto, diante de tais considerações, que os abatimentos decorrentes de vícios redibitórios não acarretam auferição

de receita, por parte do comprador, impossibilitando, assim, a incidência, sobre tais valores, do PIS.

65. Neste sentido, cumpre trazer ao conhecimento o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em que os abatimentos são equiparados aos descontos incondicionais: (...).

66. Não poderia ser outra a interpretação sobre o tema, visto que, embora não se encontrem expressamente previstos na legislação disciplinadora da base de cálculo do PIS, os abatimentos possuem o requisito jurídico fundamental dos descontos incondicionais, qual seja, com o perdão da redundância, a sua incondicionalidade.

67. Vale dizer, que o fato de os descontos incondicionais serem caracterizados, conforme a IN 51/78, por seus aspectos formais, não deve ser confundido com a sua característica jurídica fundamental, acima apontada, essa sim relevante para fins de justificação da sua não inclusão na base de cálculo do PIS.

68. Nesse sentido são as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca da exclusão dos descontos incondicionais e abatimentos da base de cálculo do ICMS:

"(...) Com relação à exigência do ICMS sobre descontos incondicionais/bonificação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça envereda no sentido de que:

"A jurisprudência desta Corte assentou entendimento de que os descontos incondicionais concedidos nas operações mercantis, assim entendidos os abatimentos que não se condicionam a evento futuro e incerto, podem ser excluídos da base de cálculo do ICMS, pois implicam a redução do preço final da operação de saída da mercadoria. Precedentes: REsp 432472/SP, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14.02.2005 e EREsp 508057/SP, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004.2." (REsp nº 783184/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki)

69. Assim, pode-se concluir, a outros institutos, como o abatimento, que possuam essa mesma característica, de incondicionalidade a evento futuro e incerto e de atuação na própria formação do preço, será aplicável, por equiparação, o tratamento tributário relativo aos descontos incondicionais.

70. Caso contrário, na medida em que se pretende abarcar, com a incidência do PIS, evento incapaz de manifestar receita, como o fez a Fiscalização, estar-se-á proporcionando uma ampliação inconstitucional da base de cálculo desses tributos.

III.4 DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

71. Na sequência, a autoridade fiscal tratou dos insumos, primeiramente dos bens para, logo em seguida, tratar dos serviços.

72. Com relação aos bens, a autoridade fiscal teve acesso às Notas Fiscais de compra apresentadas em meio digital e afirma tê-las examinado.

73. Em seguida, demonstrou o conceito de insumo para desconto de crédito de PIS, de acordo com o entendimento da Fiscalização, transcrevendo trecho da IN SRF nº 247 e da Solução de Consulta SRRF 08 nº 169.

74. Desta forma, foram arbitrariamente glosados itens de compras diretas e de bens a título de requisição de almoxarifado.

75. Contudo, nem uma linha sequer foi escrita sobre o porquê dos referidos bens não serem individualmente considerados como insumos, mas tão somente a transcrição de trechos normativos legais genéricos quanto ao entendimento da Receita em relação ao que é considerado insumo ou não, na tentativa de justificar uma glosa de aproximadamente mil itens.

76. Quanto aos serviços utilizados como insumos, limitou-se a enumerar os serviços glosados e por fim, pasme-se, uma extensa lista de serviços glosados.

77. Contratos de prestação de serviços foram analisados? Não. Foi solicitada uma descrição da função de cada um desses serviços para a empresa? Não. Simplesmente, os valores foram glosados, com a simples justificativa de que não seriam creditáveis.

78. A presente decisão, diga-se de passagem, destoou do padrão da Receita Federal. Não houve exame do caso concreto. A fundamentação da Fiscalização se limitou a citar leis e decisões administrativas genéricas sem explicar porque aquelas decisões e leis se aplicavam aos serviços em relação aos quais o contribuinte apurou crédito.

79. Pelos comentários acima, fica claro que a autoridade fiscal se equivocou na forma genérica de tratar matéria tão importante e que requer uma análise aprofundada e detalhada: o conceito de insumos para fins da não cumulatividade do PIS. A consequência nefasta: o contribuinte é severamente prejudicado com a glosa indevida de significativa quantidade de créditos.

80. Passemos, então, a analisar a questão de forma completa, tanto no que se refere aos bens quanto aos serviços.

81. Dispõe o inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/02:

(...) 82. O texto acima citado é claro com relação a uma questão essencial na discussão sobre insumos: a natureza de um bem, ou serviço, por si só, não o classifica ou desclassifica como um insumo. O que importa é a forma de utilização desse bem ou serviço em certa atividade que irá servir à produção ou fabricação de outro bem. Essa análise não foi feita pela autoridade fiscal, que optou por glosar vultosa quantidade de bens e serviços - estes últimos, alias, sem analisar os contratos, sem maior detalhamento sobre a função de cada serviço.

83. Outra questão a se ressaltar é o fato de que a expressão "insumos" a que se refere a legislação do PIS nada tem a ver com os insumos para fins de IPI. Em primeiro lugar, pois a legislação do PIS não faz referência a do IPI; em segundo, porque o regime de créditos do PIS

não encontra na Constituição o mesmo perfil do IPI. Para este, a Carta Magna trata do produto em si, incidindo o imposto sobre produtos industrializados e apurados os créditos sobre o tributo pago nas etapas anteriores.

84. Por outro lado, nas contribuições, como o PIS, é permitido às leis adotarem a técnica de cálculo do crédito com base nas aquisições de bens e serviços, mas não há restrição quanto ao valor pago nas etapas anteriores. Assim, por exemplo, se um fornecedor optante pelo regime do lucro presumido, que paga 0,65% de PIS, vende insumos para um cliente que é optante do lucro real, o crédito a ser tomado será de 1,65%. Portanto, é claro que não há identidade, formal ou prática, entre a não cumulatividade do IPI e o do PIS.

85. Feita essa distinção, passemos à análise mais detida do que a legislação pátria entende a respeito dos insumos.

86. Com relação aos serviços, como já dito, o requisito da lei é que o serviço seja utilizado como insumo na produção ou fabricação. Assim, serviços serão insumos sempre que a atividade prestada ou a sua utilidade forem necessárias à existência do processo (produção) ou do produto (fabricação), ou, ainda, agregarem valor para que um ou outro adquiram determinado padrão ou estado.

87. Da mesma forma, os bens. Estes devem ser considerados como insumos sempre que de suas utilidades dependam a existência ou a qualidade, do processo ou do produto.

88. Assim, quando o legislador falou em "utilizar como insumo", quis dizer que é necessário que se possa extrair de determinado bem ou serviço as utilidades que os mesmos possam ter para que o processo de produção ou o produto existam, tenham suas características e funções.

89. Desta forma, insumo é tudo aquilo que resulte, influa, altere, aprimore, conserve, seja consumido, dentre outras relações, com o processo de produção ou o produto.

90. A primeira conclusão a que se chega: é um erro a criação de uma lista formal, objetiva, de bens ou serviços que sempre se caracterizem como insumos, tampouco de bens ou serviços que nunca sejam classificados insumos. As análises devem sempre ser feitas caso a caso, processo por processo, produto por produto, contribuinte por contribuinte. Clara e inequivocamente, a autoridade administrativa não teve esse cuidado no presente processo administrativo, o que findou por resultar em uma glosa equivocada de créditos. Mas continuemos.

91. Direcionando o foco para o conceito de não cumulatividade, temos que é uma técnica que objetiva calcular o montante do tributo a recolher. Não deve ser entendida isoladamente, mas sim em conjunto com o pressuposto de fato do tributo a que se refere. No caso do PIS, seu pressuposto de fato é a receita ou o faturamento. Assim, a não cumulatividade do PIS é uma técnica que deve ser focada na determinação do montante a recolher em função da receita e do faturamento.

92. Chegamos a um conceito mais preciso relativamente ao "utilizados como insumo" trazido pela Lei 10.637/02, são todos os elementos, físicos ou funcionais, dentre eles bens, serviços, utilidades e funções deles decorrentes, que de algum modo estão ligados ou possuem influência sobre os fatores de produção de uma empresa, previamente onerados pelo PIS quando de sua aquisição. Devem estar ligados às atividades de produzir e de fabricar, direta ou indiretamente. Logo, deve ser feita uma análise de trás para frente, ou seja, qual o produto fabricado? Identificado o produto, qual o método de produção? Que outros produtos, além de serviços, contribuíram, foram consumidos, utilizados, nesses processos? Que serviços e produtos foram utilizados na produção, seja para facilitar, alterar, aprimorar, permitir o bom andamento dos processos, agilizar, conservar, enfim, influenciar, de algum modo positivo ou necessário, a produção?

93. Mais uma vez ressaltamos que as análises de serviços, para fins de verificação da possibilidade de serem considerados "utilizados como insumos", gerando crédito de PIS, devem ser feitas cuidadosamente. Não é correto, por exemplo, observar apenas a razão social do prestador, ou por vezes uma descrição resumida dos serviços constante na Nota Fiscal de Serviços: deve ser verificada a relação entre o serviço prestado e os processos de produção e fabricação dos bens.

94. Igualmente quanto aos bens: é preciso verificar a importância de determinado item para o processo de produção da empresa, o que não foi feito pela autoridade administrativa no presente caso.

95. Para a constatação correta se um bem pode ou não ser considerado como insumo há que se ter um aprofundamento do estudo e desprendimento, não de conceitos formulados sobre o tema, mas de pré-conceitos que podem ser contrários à possibilidade do crédito.

96. Ou seja, o alcance do vocábulo insumo deve ser visto com rigor técnico, mas preservada a particularidade de cada atividade para evitar que se perca o espírito da Lei que é tornar não cumulativo o PIS.

97. Excluir direito a crédito baseando-se em norma infralegal, como a Solução de Consulta informada pela Fiscalização, se a lei não contempla tal exceção, é flagrantemente inconstitucional, pois o princípio da legalidade é um dos pilares de nosso sistema jurídico tributário.

98. Diante do procedimento da autoridade fiscal, pode-se afirmar que a vedação ao crédito de bens que são representativos nas aquisições das empresas de fabricação de autopeças, como o Recorrente, representa majoração ilegal das contribuições ao PIS.

99. Uma vez fixadas essas premissas e conceitos, passemos à análise de alguns dos bens cujo respectivo crédito foi glosado pela autoridade fiscal, de modo a demonstrar seu erro ao não proceder a uma análise mais detida dos itens antes de simplesmente glosá-los. Para tanto, seguem abaixo alguns fornecedores de bens, a título exemplificativo, com base na planilha de bens anexa (Doc. ...) já que a lista apresentada pela autoridade fiscal apresentou aproximadamente 1.000 (mil) bens glosados:

-
- (i) *AUTOMATIC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS*: Fornece peças para manutenção elétrica;
- (ii) *RECUPERAÇÃO DE PISOS LTDA.*: Recuperação e revestimento do piso da Area I-313 da Unidade de Usinagem;
- (iii) *ACQUAPLANT QUÍMICA DO BRASIL LTDA.*: Produto para tratamento de água da torre de resfriamento dos fornos;
- (iv) *SERRALHERIA E JATO DE AREIA PRIMOS COSTA LTDA.*: As conexões produzidas pela Tupy são enviadas para a industrialização (acabamento) por essa empresa que devolve a conexão para comercialização para o cliente;
- (v) *DIAFER FERRAMENTARIA LTDA.*: Recuperação de eixos e engrenagens de máquinas de carga e fusão do Forno Cubilô A;
- (vi) *DEMAG CRANNES E COMPONENTES*: Peças de manutenção da ponte rolante do acabamento mecânico da Unidade de Blocos;
- (vii) *RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA.*: Fornecimento de caixas de papelão com divisórias para a embalagens das conexões. As conexões são vendidas em caixas de papelão para seus clientes e a Tupy adquire da Rigesa tais caixas;
- (viii) *PARANÁ EQUIPAMENTOS S.A.*: Pneu Michellin para empilhadeira da Macharia;
- (ix) *INCOPEL PAINÉIS ELÉTRICOS LTDA.*: Peças de reposição do forno a arco da Unidade de Mauá;
- (x) *MARTIN ENGINEERING LTDA.*: Motovibrador empregado na rebarbação de peças da Unidade de Mauá.

100. Há como negar a importância e "utilização como insumo" dos bens listados às atividades de produção ou fabricação dos bens? Obviamente que não! Pela resumida descrição acima apresentada já é possível verificar que se trata de itens indispensáveis ao funcionamento do processo produtivo da Recorrente, tal como peças para manutenção elétrica; material para recuperação e revestimento do piso; produto para tratamento de água da torre de resfriamento dos fornos, etc. Ora, não há como imaginar uma fábrica do porte da Recorrente sem a utilização de tais insumos.

101. Nesse mesmo sentido, como deixar de considerar como parte fundamental do processo produtivo as peças de manutenção da ponte rolante ou dos pneus para as máquinas empilhadeiras? Ora, sem a ponte rolante funcionando adequadamente e sem usar máquinas empilhadeiras, a produção inevitavelmente e literalmente pára! O mesmo se pode afirmar quanto aos demais itens, sem os quais as máquinas e os fornos não ficam aptos a produzir.

102. Com relação à análise dos serviços indevidamente glosados, como já dito anteriormente, uma análise bem feita dos serviços requer informações, que a autoridade fiscal não se preocupou sequer em solicitar, pois em diversos casos a razão social do prestador ou a descrição resumida constante da Nota Fiscal de Serviços (diga-se de

passagem, procedimento correto, conforme Lista de Serviços prevista na Lei Complementar 116/03) não possibilitam uma análise correta do serviço prestado e de sua "utilização como insumo".

103. Da mesma forma como realizado com os bens, seguem abaixo alguns casos, a título exemplificativo, já que a lista apresentada pela autoridade fiscal apresentou mais de 200 prestadores/serviços. O objetivo desses exemplos é evidenciar o equívoco da autoridade fiscal com relação às glosas, muito provavelmente motivada pela falta de cuidado na análise dos serviços. Uma planilha analítica com serviços, prestadores e funções é anexada ao presente (Doc. 05), bem como cópias dos contratos de prestação de serviços disponíveis (Doc. 06), além de pedidos de compra para os casos em que não há contrato disponível (Doc. 07).

104. Vejamos os exemplos:

(i) AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES - ANATEL:

- serviço: prestação de serviço de telecomunicação e satélite.

- função: serviço essencial para a produção, em virtude da comunicação dentro da fábrica entre os operadores de fornos (carga e descarga) ser realizada por meio de radio. O radio é a melhor opção na comunicação entre os operadores de fornos, em virtude dos ruídos da fábrica. Os operadores de fornos representam umas das mais essenciais atividades no processo de fundição (já que são responsáveis pelo processo de fusão).

(ii) AMÉRICO LUIZ BARBARO LTDA - serviços: transporte de resíduos industriais para aterro sanitário.

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

(iii) BVQI - serviços: prestação de serviços de auditoria de sistema de gerenciamento.

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

(iv) ENEW AUTOMAÇÃO LTDA.

- serviços: prestação de serviços de instalação e manutenção de rede de energização e automação industrial.

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

(v) MAGMA ENGENHARIA DO BRASIL LTDA.

- serviços: Prestação de serviços com utilização de ferramenta de simulação auxiliar das fundições na produção de peças.

- função: antes de iniciar a produção de determinada peça, faz-se necessário fazer alguns testes e simulações para verificar a qualidade do produto.

(vi) RECAPADORA ELDORADO LTDA.

- serviços: prestação de serviços de recuperação de pneumáticos de empilhadeiras.

- função: o serviço de recapagem de pneus consiste em trabalho essencial para a manutenção dos veículos que são empregados na fábrica. Os veículos conduzem tanto matéria-prima (dos respectivos pátios até os fornos de fundição) quanto materiais de processo (coque, areia de fundição, refratários).

(vii) ROSELIA SBORS - ME - serviços: prestação de serviços de locação de equipamentos para manutenção industrial.

- função: o gerador elétrico locado é equipamento indispensável para que seja desligada a energia e realizada a manutenção dos sistemas elétricos.

(viii) SOCIEDADE EDUCACIONAL DE SANTA CATARINA - serviços: prestação de curso do Controlador Lógico Programável (CLP)

- formação essencial para operação de máquinas/serviços de testes dos produtos fabricados pela Recorrente.

(ix) TRILHA DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS S/C LTDA.

- serviços: prestação de serviços de desenvolvimento de software de simulação de prazo para produção.

- função: software voltado para o processo produtivo.

(x) WATERLAB LABORATÓRIO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.

- serviços: prestação de serviços de assessoria analítica em potabilidade de águas, em atendimento à legislação ambiental.

- função: monitoramento do lençol freático para averiguar eventuais contaminações por resíduos da fábrica.

105. Observando a listagem exemplificativa acima, temos: otimização na comunicação entre empregados na linha de produção, manutenção do processo produtivo, requisito à exportação, preparação de ferramentas para acabamento dos produtos, controle de qualidade, manutenção dos veículos indispensáveis ao processo produtivo, manutenção dos sistemas elétricos sem os quais não há produção, formação de mão de obra para controle de qualidade, software gerenciador do processo produtivo e controle ambiental para funcionamento da fábrica. A pergunta que deve ser frisada: Há como negar a importância e "utilização como insumo" dos serviços listados às atividades de produção ou fabricação dos bens?

106. A resposta é óbvia, não. Sem alguns desses serviços a Recorrente continuaria a existir e operar? Sem dúvida. Mas, por outro lado, seus funcionários poderiam circular pelo pátio industrial toda vez que necessitassem para trocar informações sobre o processo produtivo, o controle da produção poderia ser feito em pranchetas, o carregamento de matéria-prima feito em carrinhos de mão e uma oração aos céus para que nenhum resíduo vazasse durante a produção e contaminasse a fábrica. Voltemos à estaca zero do desenvolvimento tecnológico e, obviamente, da lucratividade do negócio, pois se tais itens não são considerados como "utilizados como insumos", para fins de crédito de PIS, melhor fechar as portas da empresa.

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

108. E tendo em vista que as análises de créditos de PIS e COFINS começam a acontecer é necessário que os órgãos julgadores deixem claro em suas decisões que eventual glosa somente poderá prosperar se o fiscal analisar cada crédito glosado, apontando o valor daquele determinado bem/serviço e o porquê da glosa.

Caso contrário, glosas por amostragens, listas genéricas e presunções serão, facilmente, declaradas nulas, seja administrativamente, seja judicialmente.

109. Portanto, com base no acima exposto, temos que: ficou evidente que a autoridade fiscal não analisou os bens e serviços e suas funções com a devida atenção e, como consequência, errou ao glosar os respectivos créditos, já que considerou bens e serviços clara e indissociavelmente pertinentes à produção e fabricação dos bens da Recorrente.

Assim, o referido despacho decisório também não deve prosperar quanto aos serviços glosados.

IV - APROVEITAMENTO DO CREDITO DE PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO EM RELAÇÃO A DESPESAS FINANCEIRAS

110. Por fim, sustenta a autoridade administrativa que o art. 3º, V, da Lei nº 10.637/2002 somente autorizaria o desconto das despesas financeiras relacionadas a empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, excluídas as optantes pelo SIMPLES NACIONAL.

111. Por isso, considerando que a Recorrente teria tomado crédito em relação a despesas financeiras não ligadas a empréstimos ou financiamentos, ela não teria direito ao creditamento do PIS não cumulativo correspondente.

112. Ocorre que as despesas foram glosadas pela autoridade administrativa por terem sido enxergadas como despesas financeiras cujo desconto não é autorizado, quando, na verdade, tais despesas não têm índole financeira, conforme restará mais bem esclarecido a seguir.

(A) DESPESAS COM JUROS MORATÓRIOS PAGOS A FORNECEDORES

113. A glosa das despesas com juros moratórias pagos a fornecedores baseou-se no entendimento de que elas seriam despesas financeiras não decorrentes de empréstimos ou financiamentos de pessoa jurídica, motivo pelo qual seu desconto não seria autorizado.

114. Todavia, as despesas com juros moratórias pagos a fornecedores são acessórias - e, por essa razão, indissociáveis - à despesa principal, consistente no custo dos bens e serviços adquiridos dos fornecedores.

115. Nesse sentido, em caso de eventual atraso no pagamento ao fornecedor, é somado ao valor contratual os juros moratórios voltados a compensar o credor pela demora no pagamento. Esse valor adicional, entretanto, é pago a título de adimplemento contratual, razão pela qual sua natureza deve ser necessariamente a mesma da quantia principal devida.

116. Ora, se a Recorrente adquire insumos de um fornecedor e paga com um mês de atraso, a despesa com os insumos não corresponderá somente ao valor original dos insumos, mas totalidade do valor pago, somados os juros moratórios.

117. Temos, assim, exemplificativamente, que se a Recorrente adquire insumos no valor de R\$ 100,00 (cem reais), mas, por algum motivo, atrasa em 30 (trinta) dias o seu pagamento, e, por causa dos juros moratórios de 3% (três por cento) pactuados no contrato, deve pagar R\$ 103,00 (cento e três reais) para adimplir a obrigação, a despesa com os insumos terá sido de R\$ 103,00 (cento e três reais), e não de R\$ 100,00 (cem reais).

118. Em suma, tendo em vista que os juros moratórios são intimamente ligados ao adimplemento contratual, a quantia paga a este título adere a qualidade do valor principal. E, como insumos, por exemplo, dão direito a crédito de PIS/PASEP não cumulativo, não há como negar o creditamento do valor global da despesa, incluídos, aí, os juros moratórios.

(B) DESPESAS DE COBRANÇA E COM VARIAÇÃO CAMBIAL

119. Outro ponto questionado pela autoridade administrativa refere-se as despesas de cobrança, as quais foram glosadas por não serem despesas financeiras vinculadas a empréstimos ou financiamentos. Trata-se daquelas despesas destinadas a exigir o adimplemento dos contratos por parte dos clientes, de modo que a receita da venda de mercadorias e serviços seja efetivamente recebida.

120. Além desse ponto, foram glosadas (i) despesas com variação cambial resultante de atualização de direitos e créditos e (ii) despesas com variação monetária na aquisição de controladas.

121. Contudo, tais despesas são indispensáveis para a formação da receita da Recorrente, que serve de base de cálculo para a incidência do PIS/PASEP não cumulativo. Em razão disso, são despesas passíveis de desconto. Com efeito, são despesas tipicamente operacionais, que se encaixam perfeitamente no espírito da sistemática da Lei nº 10.637/2002.

122. De qualquer forma, considerando que a quase totalidade das compensações declaradas já foram tacitamente homologadas, o valor do crédito a que a Recorrente faz jus é plenamente suficiente para quitar todos os débitos compensados, motivo pelo qual é imperiosa a homologação total das compensações formuladas pela Recorrente.

V. CONCLUSÃO

123. Em suma, quanto aos fundamentos do despacho decisório, a Recorrente apresentou sua argumentação, cujas conclusões resumidas são, pontualmente:

(i) Os produtos de autopeças previstos na Lei nº 10.485/2002 e adquiridos pela Recorrente na qualidade de insumos configuraram despesas geradoras de direito ao crédito de PIS não cumulativo;

(ii) As receitas de venda à Zona Franca de Manaus anteriores a 26 de julho de 2004 devem ser admitidas, uma vez que a Lei nº 10.485/02 permitia a redução a alíquota zero antes mesmo da vigência da Medida Provisória 202;

(iii) Os abatimentos de qualidade devem ser considerados como descontos incondicionais, na medida em que não acarretam auferição de receita por parte do comprador, impossibilitando a incidência do PIS, sobre tais valores;

(iv) Quanto aos bens e serviços glosados pela autoridade fiscal, ficou evidente que a autoridade fiscal não analisou cada um deles com as respectivas funções, se limitando a descrever uma lista de bens e fornecedores "glosados". Isso por si só é razão para se anular o auto por falta de fundamentação. Como consequência, o fiscal errou e glosou serviços clara e indissociavelmente pertinentes à produção e fabricação dos bens da Recorrente.

(v) A Recorrente tem direito ao crédito decorrente de despesas com juros moratórios, tendo em vista que não se pode negar o creditamento global da despesa, aí incluídos os juros moratórios.

(vi) A Recorrente faz jus aos créditos decorrentes das despesas com variação cambial resultante de atualização de direitos e créditos das despesas com variação monetária na aquisição de controladas, pois são despesas operacionais, que se encaixam perfeitamente na sistemática da Lei nº 10.637/2002.

VI. PEDIDO

124. Diante de todo o exposto, a Recorrente requer:

(i) seja recebida e julgada procedente a presente manifestação de inconformidade, para reformar integralmente o Despacho Decisório de fls. _ (Doc. 03), de modo que seja reconhecido o direito da Recorrente à integralidade dos créditos declarados para, consequentemente, serem homologadas todas as compensações mencionadas no presente processo;

(ii) não sendo acolhido o pedido acima, que seja considerado nulo o Despacho Decisório de fls. _ (Doc. 03), em face do vício material caracterizado pelos equivocados critérios adotados pela autoridade administrativa quando da análise dos bens e serviços utilizados como insumos pela Recorrente e pelo total descuido na elaboração da decisão.

Pelo aditamento ou complementação da Empresa de fls. 2948/2956 e fls. 2977/2981 ficam, em suma, noticiados o Acórdão nº 3202-00.226 (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) e o Recurso Especial nº 1246317 (Superior Tribunal de Justiça - STJ) e a Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS (Tribunal Regional Federal da 4ª Região) como apoio à visão da Manifestante acerca do conceito de insumos.

É o relatório.

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, foram parcialmente acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão DRJ em São Paulo (SP) nº 16-72.153, de 20/04/2016, abaixo transcrito (fls. 3.190):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

NULIDADE.INEXISTÊNCIA. É incabível de ser pronunciada a nulidade da decisão proferida por autoridade competente, contra a qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

BENS.REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. Entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

SERVIÇOS.REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. Serviços, em que pese poderem ser úteis, convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma.

DESPESAS COM TRANSPORTE ENTRE DISTINTAS UNIDADES DO SUJEITO PASSIVO OU DENTRO DA MESMA UNIDADE RODUTIVA.CREDITAMENTO.IMPOSSIBILIDADE. Impossível a constituição de créditos sobre fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País relativos a transporte entre distintas unidades do sujeito passivo e sobre despesas com transporte de resíduos, matérias-primas, produtos em elaboração ou elaborados dentro da mesma unidade produtiva do sujeito passivo.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

OUTRAS OPERAÇÕES.GLOSAS. É devida a glosa de valores não vinculados a contrato de empréstimo ou financiamento e não decorrentes da aquisição de insumos, mas sim do atraso de pagamentos (juros de mora) e de outros fatores não constitutivos de encargos, despesas ou custos previstos para o creditamento do regime não cumulativo, sendo irrelevante que sejam ou não indispensáveis para a formação da receita do contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em **23/02/2017** (fl. 3.361) a Recorrente foi devidamente cientificada por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e não resignada com a decisão, a empresa em **27/03/2017** (fl. 3.362), interpôs o presente recurso voluntário, (fls. 3.365/3.434) o qual, repisa os argumentos de sua impugnação e em suma, nas conclusões, alega as seguintes razões (a identificação dos itens refere-se ao do RV):

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

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

v. aproveitamento do crédito de PIS não cumulativo em relação a operações tributadas por alíquota zero e de vendas ao mercado externo;

vi. apuração de receitas com alíquota zero destinadas à Zona Franca de Manaus;

vii. o desconto de abatimento de qualidade deve ser admitido;

a) abatimentos, descontos condicionais e descontos incondicionais;

b) a não incidência do PIS sobre abatimentos

viii. aproveitamento do crédito de pis/pasep não cumulativo em relação a despesas financeiras a) despesas com juros moratórios pagos a fornecedores b) despesas de cobrança e com variação cambial

ix. serviços e bens utilizados como insumos - Discorre sobre o Conceito de insumo no PIS e na COFINS:

a) serviços relativos a descontaminação e atendimento a legislação ambiental (relaciona os serviços);

b) uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização;

c) atividades diretamente relacionadas ao processo produtivo e a comercialização dos produtos;

d) consultoria, manutenção ou licença de uso de software

e) serviços de transporte

f) serviços de manutenção e assistência técnica

g) Locação de mão-de-obra, máquinas e equipamentos

x. **Economia processual:** baixa do processo em diligência - Verifica-se que uma das nulidades alegadas neste Recurso diz respeito ao cerceamento do direito de defesa porque a Recorrente (i) não teve oportunidade de se defender adequadamente desde a primeira instância - já que a primeira decisão foi genérica e inespecífica quanto aos serviços cujos créditos foram glosados -, bem como (ii) não pode apresentar toda a documentação necessária a comprovação do seu direito;

Em caso idêntico, mais precisamente no PAF nº 19515.720975/2013-17 (Doc. 03), lavrado para a cobrança de PIS e COFINS do 1º ao 3º trimestre de 2008 em razão da glosa de créditos de bens e serviços que não foram considerados insumos pela fiscalização, a própria Delegacia de Julgamento (em Brasília) converteu o julgamento em diligência, o que culminou no inevitável cancelamento, já naquela oportunidade, do equivalente a 30% (trinta por cento) da glosa de créditos inicialmente efetuada, justamente porque a glosa fora feita de modo genérico, por meio de estimativa desprovida de entendimento quanto ao objeto social da Recorrente e o modo de emprego de cada um dos bens e serviços utilizados.

xi. Conclusão

Por todo o exposto, requer que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para reformar o Acórdão recorrido, para:

(i) anular os atos decisórios proferidos neste processo administrativo, em função do cerceamento do direito da Recorrente a ampla defesa, ao contraditório e em razão da inovação da fundamentação da decisão ora recorrida; ou então (ii) anular os atos decisórios proferidos neste processo, bem como baixar o processo em diligência para análise mais detalhada dos bens e serviços com vistas a demonstrar o direito da ora Recorrente ao crédito de PIS, de modo a se prestigiar a economia processual e a ampla defesa e o contraditório;

(iii) caso assim não se entenda, requer seja estendido o direito ao crédito nesses autos em relação as mesmas empresas cuja análise já foi feita pela diligência nos autos do processo nº 19515.720975/2013-17, como medida de economia processual.

Caso entendam que os argumentos jurídicos expostos são suficientes para demonstrar o direito creditório, requer seja dado provimento ao recurso para reconhecer a integralidade do crédito de PIS tomado e a exclusão de receitas da base de cálculo deste em seu favor e, consequentemente, determinar a homologação das compensações declaradas nos autos.

Os patronos protestam, ainda, pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do presente Recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade do Recurso

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

2. Objeto da lide

Consta dos autos que a Recorrente tem como atividade econômica preponderante a indústria de fundição de metal mecânica, (fabricação e comercialização de produtos metalúrgicos - autopeças), conforme prevê o art. 3º do Estatuto Social (fl. 97):

Artigo 3º: A Companhia tem por objeto:

- a) A indústria metalúrgica, de fundição e mecânica.*
- b) O comércio, importação e exportação de produtos e mercadorias, direta ou indiretamente, relacionados com sua atividade industrial (...).*

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

3. Conceito de Insumos

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

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

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições - na mesma ordem - a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

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

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

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Da necessidade de Diligência

Como relatado nos autos, com base em análises realizadas pelo Fisco em arquivos digitais e documentos fiscais, foram geradas glosas de créditos de diversas naturezas, que geraram insuficiência de recolhimento do PIS apurados no 3º trimestre de 2004.

Com isto, para a fiscalização, apenas parte dos créditos de PIS seria legítima, o que resultou na glosa de valores e consequente exigência parcial dos débitos compensados, diante do entendimento de que referidos valores exigidos seriam decorrentes da apropriação indevida de créditos pela Recorrente dentro da sistemática não cumulativa do PIS.

Cientificada a Recorrente e após analisado a sua Manifestação de Inconformidade, foi proferido o Acórdão nº 16-72.153, o qual julgou parcialmente improcedente a defesa apresentada, pelos seguintes motivos (em resumo):

(a) não foi reconhecida a nulidade do despacho decisório em razão da Recorrente ter conhecimento da motivação e ter apresentado defesa de seu direito;

(b) quanto **aos bens**, entende-se como insumos, além de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, os bens que sofram alterações tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto fabricado, desde que não incluídos no Ativo Imobilizado;

(c) Quanto **aos serviços**, em que pesem serem úteis, convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente a fabricação de produtos em si mesma;

(d) Não é possível a constituição de créditos sobre **fretes pagos ou creditados** a pessoa jurídica relativos a transporte entre distintas unidades do sujeito passivo e sobre **despesas com transporte de resíduos, matérias-primas, produtos em elaboração ou elaborados dentro da mesma unidade produtiva**, sendo admitido apenas, para fins de creditamento, o frete da operação de venda quando o ônus é suportado pelo vendedor;

(e) **Descontos incondicionais** são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior a emissão desses documentos; e

(vi) É devida a glosa de **valores não vinculados a contrato de empréstimo** ou financiamento e não decorrentes da aquisição de insumos, mas sim do atraso de pagamentos (juros de mora) e de outros fatores não constitutivos de encargos, despesas ou custos previstos para o creditamento do regime não cumulativo, sendo irrelevante que sejam ou não indispensáveis para a formação da receita do contribuinte.

Por outro lado, a Recorrente alega em seu recurso que a Fiscalização não solicitou a apresentação de documentos que pudessem evidenciar a adequação ou não dos créditos apropriados com o conceito adotado pela autoridade fiscal; limitou-se a supor o descabimento dos créditos e a elaborar uma lista com todos os créditos glosados. Como consequência, foi forçada a se defender em relação ao conceito abstratamente apresentado pela fiscalização, já que no prazo de 30 dias, não teve obviamente tempo suficiente para desvendar a razão específica pela qual cada crédito glosado foi considerado inadequado ao conceito, e em seguida coletar todos os documentos que seriam necessários para demonstrar a sua divergência quanto a tais razões não esclarecidas.

E prossegue argumentando que o Fisco fez menção a uma série de documentos, como, por exemplo, (i) notas fiscais de entradas e saídas em meio digital; (ii) contabilidade em meio digital (padrão ADE COFIS nº 15/2001); (iii) demonstrativo de depreciação de bens do ativo imobilizado; (iv) demonstrativo da composição de “outras receitas” declaradas na DACON; (v) demonstrativo das vendas canceladas e descontos incondicionais; (vi) cópias de amostragens de notas fiscais etc., sem que, contudo, as cópias deles tivessem sido entregues a Recorrente juntamente com o Despacho Decisório, dificultando sua defesa.

Verifica-se na decisão de piso, à fl. 3.270, no tópico "Dos itens específicos", que a DRJ desta forma se manifestou (relacionando os itens da letra 'a' até a letra 'l'):

"Em relação a itens específicos abordados pela Manifestante (fls. 1372/1374), cumpre observar que:

a) a Interessada **não apresenta informações embasadas tecnicamente** (por meio de laudos indicados na Manifestação de Inconformidade, por exemplo), que porventura pudessem corroborar algum creditamento; tratando-se de matéria técnica relativa a engenharia, metalurgia, usinagem, eletricidade, química ou outras, caberia à Manifestante fornecer embasada informação técnica em seu próprio eventual benefício;

b) de todo modo, o creditamento a que a Empresa acredita fazer jus, na prática e no todo, jamais será aquele que aqui poderia ser reconhecido como legítimo, haja vista que os critérios defendidos pela Contribuinte divergem daqueles adotados neste voto;

c) serviços que se realizam anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma – sem, portanto, uma imediata, vinculação dos mesmos com a produção não ensejam creditamento, em que pesem poderem ser úteis, convenientes ou necessários;

d) (...).

l) a Manifestante traz cópias de documentos/contratos/notas-fiscais concernentes a negócios efetuados; todavia, provar não significa lançar documentos aos autos, é deduzir lingüística e congruentemente relação com implicação jurídica entre o papel ou documento apresentado, indicando-o nos autos, e o objeto da contenta; cabia à Contribuinte essa construção que, no caso, não ocorreu.

Segue abaixo considerações em relação a itens apresentados pela Impugnante em fls. 1372/1374 e fls. 1375/1396, sem prejuízo do já exposto:" (...).

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

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

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

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

Isto posto e considerando a expressiva quantidade de elementos comprobatórios, para justificar glosas de créditos, materializados por meio de contratos de prestação de serviços, pedido de compras e notas fiscais, que se configuram como elementos inseridos no processo, tendo em vista que na autuação a autoridade fiscal utilizou planilha eletrônica identificando as glosas realizadas, não sendo possível assegurar que todos os documentos ora

acostados foram analisados. Constatou-se a utilização intensiva de arquivos digitais com geração de planilhas eletrônicas, tanto pelo autuante, como pela impugnante, planilhas essas que ao serem anexadas aos autos transformam-se em retratos estáticos, dificultando a sua utilização para fins de novas consolidações e cruzamentos.

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

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

(i) que seja intimada a Recorrente a apresentar LAUDO TÉCNICO elaborado por renomada instituição, credenciada perante a RFB, descrevendo detalhadamente seu processo produtivo, correlacionando-o com todas as glosas objeto deste processo. O referido LAUDO deverá identificar de forma discriminada como são empregados em seu processo produtivo os insumos glosados pela fiscalização (todos Bens e os Serviços glosados, priorizando os relacionados nos itens 137 a 189 do recurso voluntário), informando se a aplicação na produção se dá de modo direto ou indireto;

(ii) a autoridade fiscal, com base na apresentação do LAUDO, deverá elaborar **Relatório Fiscal conclusivo** sobre os fatos apurados na diligência, informado expressamente quais os valores de créditos reconhecidos e não reconhecidos (detalhar e consolidar por itens ou grupos conforme suas especificidades, todos os Bens e Serviços glosados), sustentado em informações do LAUDO, no critério utilizado na diligência realizada no **PAF nº 19515.720975/2013-17** e no critério adotado por este Colegiado, para aferir o que é INSUMO, inclusive podendo apresentar outros elementos que contribuam para o esclarecimento dessa matéria e manifestar-se, a título de exemplo sobre:

(ii.1). as glosas de materiais utilizados como insumos: consolidar os valores glosados em cada mês de acordo com a justificativa da glosa (sucata, sarrafo, papelão, peças, *pallet*, movimentação interna, entre outros);

(ii.2). as glosas de serviços relativos a descontaminação e atendimento a legislação ambiental (item 138 do RV), efetuar a consolidação mensal e agrupamento de justificativa comum, se houver;

(ii.3). em relação as glosas das atividades alegada que são diretamente relacionadas ao processo produtivo e a comercialização dos produtos (item 150 do RV) e serviços de transporte (item 170 do RV);

(ii.4). Em relação às empresas contratadas para a prestação de serviços/fornecimento de bens (discutidos nos itens 197/200 do RV).

Processo nº 19679.010892/2005-25
Resolução nº **3402-001.239**

S3-C4T2
Fl. 3.724

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

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

É como voto a presente Resolução.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra