



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.724216/2011-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.145 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2019
Recorrente ESTALEIRO ATLÂNTICO SUL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. PRETERIÇÃO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ART. 112 DO CTN. INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA. INAPLICABILIDADE.

Não havendo dúvidas quanto à interpretação da legislação aplicável, nem quanto aos fatos comprovados nos autos, inexistente motivo que possa ensejar a pretendida “interpretação mais benéfica” do art. 112 do CTN.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

São insumos, para efeitos do PIS e Cofins não-cumulativos, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E TAXAS. MÓVEIS PARA ESCRITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos, encargos e despesas sobre os quais são admitidos créditos de não cumulatividade do PIS e da Cofins foram listados pelo legislador nas normas de regência da matéria, não admitindo interpretação extensiva.

Despesas de condomínio e taxas de corpo de bombeiro de imóvel alugado não se confundem com despesas de aluguéis, sendo, portanto, incabíveis créditos sobre tais despesas. Igualmente, não se admitem créditos sobre pagamentos de aluguéis de móveis para escritório, que não são máquinas nem equipamentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU CONSTRUÇÃO.

No regime da não cumulatividade, apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito calculado com base no valor de aquisição ou construção, nos termos do art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007. Quanto aos demais bens do ativo imobilizado, somente são admitidos créditos sobre os correspondentes encargos de depreciação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELO PIS E COFINS. POSSIBILIDADE.

Podem ser utilizados na apuração das contribuições não cumulativas as despesas referentes aos serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins. Nos presentes autos, porém, não foram tais dispêndios objeto de glosa pela fiscalização.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SOFTWARE.

Ensejam apuração de créditos de PIS e Cofins por uma pessoa jurídica industrial o valor relativo à aquisição de programa de computador, ou os correspondentes encargos de depreciação, tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Candido Brandão Junior e Semiramis de Oliveira Duro, que votaram por conceder os créditos referentes às despesas de condomínio.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente de Turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº **14-86.651 - 11ª Turma da DRJ/RPO**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório por meio do qual foi reconhecido em parte o direito creditório objeto do pedido de ressarcimento constante do PER/DCOMP nº **02706.35369.300609.1.1.09-0012** e homologada em parte a compensação declarada no PER/DCOMP nº **28955.83123.300609.1.3.09-9220**.

Por bem descrever os fatos, adoto, com as devidas complementações, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

Relatório

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que reconheceu em parte, no valor de R\$ 31.861,18, o direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento n.º 02706.35369.300609.1.1.09-0012, e homologou parcialmente a declaração de compensação n.º 28955.83123.300609.1.3.09-9220, vinculada ao referido direito creditório. O crédito alegado, no importe de R\$ 45.844,35, refere-se à Cofins não cumulativa do 2º trimestre de 2008, vinculado a receitas de exportação.

Os fundamentos da decisão encontram-se no Relatório de Fiscalização de fls. 1080/1107, cujo resumo apresentamos a seguir.

No referido relatório, o Auditor-fiscal inicialmente informa que o procedimento fiscal foi realizado para análise dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos apurados pela contribuinte no período de abril/2008 a dezembro/2009, informados nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, cujos saldos credores trimestrais foram objeto dos pedidos de ressarcimento que relaciona no quadro demonstrativo a seguir reproduzido:

Quadro 1: Pedidos de Ressarcimento (PER) e Processos Vinculados (Valores em R\$)

Pedido de Ressarcimento n.º	Processo n.º	Tipo do crédito	Data do Pedido	Período	Valor do PER
02706.35369.300609.1.1.09-0012	10480.724216/2011-23	COFINS ME	30/06/2009	2º Trim/2008	45.844,35
22707.94672.200509.1.1.08-0546	10480.724224/2011-70	PIS ME	20/05/2009	3º Trim/2008	149.928,79
12460.52263.170409.1.1.09-4438	10480.724219/2011-67	COFINS ME	17/04/2009	3º Trim/2008	123.295,93
18826.69621.190309.1.1.08-4711	10480.724220/2011-91	PIS ME	19/03/2009	4º Trim/2008	221.335,37
20213.91921.190309.1.1.09-0499	10480.724222/2011-81	COFINS ME	19/03/2009	4º Trim/2008	256.207,49
24624.20313.150609.1.1.08-0611	10480.724225/2011-14	PIS ME	15/06/2009	1º Trim/2009	52.491,65
30458.10471.280509.1.1.09-3312	10480.724227/2011-11	COFINS ME	28/05/2009	1º Trim/2009	116.821,13
35326.72353.200709.1.1.08-0348	10480.724228/2011-58	PIS ME	20/07/2009	2º Trim/2009	175.148,89
10933.33135.150709.1.1.09-4047	10480.724218/2011-12	COFINS ME	15/07/2009	2º Trim/2009	128.650,36
38551.73595.151009.1.1.08-2505	10480.724229/2011-01	PIS ME	15/10/2009	3º Trim/2009	2.092.117,08
06920.94103.301009.1.1.09-7524	10480.724217/2011-78	COFINS ME	30/10/2009	3º Trim/2009	9.277.108,40
20422.04898.190511.1.1.08-0025	10480.724223/2011-25	PIS ME	19/05/2011	4º Trim/2009	2.275.930,29
27832.21264.190511.1.1.09-8450	10480.724226/2011-69	COFINS ME	19/05/2011	4º Trim/2009	10.483.073,00
TOTAL					25.397.952,73

Apresenta informações gerais sobre a contribuinte, como capital social, objeto, gestão e filiais. A seguir, descreve detalhadamente o procedimento fiscal, informando acerca das intimações e pedidos de esclarecimentos feitos à contribuinte, bem como sobre as respostas, os esclarecimentos e os documentos por esta apresentados.

Passa então à **“ANÁLISE DOS CRÉDITOS”**, esclarecendo inicialmente que a consistência dos valores dos créditos informados nos Pedidos de Ressarcimento e nos DACON foi analisada tanto no aspecto quantitativo, mediante *“cruzamento com os valores constantes nos arquivos digitais das notas fiscais SINTEGRA/SEF, da contabilidade da empresa e da memória de cálculo”*, quanto no aspecto qualitativo, *“observando as permissões e vedações existentes na legislação tributária que trata do aproveitamento dos créditos das contribuições decorrentes do ramo de atividade da empresa fiscalizada”*. Acrescenta que no período analisado a contribuinte apurou créditos de PIS e Cofins calculados sobre os custos, despesas e encargos a seguir relacionados:

- Bens Utilizados como Insumos;
- Serviços Utilizados como Insumos;

- Despesas de Energia Elétrica;
- Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica;
- Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;
- Sobre Bens do Ativo Imobilizado com base no Valor de Aquisição ou de Construção;
- Outras Operações com Direito a Crédito;
- Créditos sobre Importações.

A seguir, em tópico intitulado “**CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS INFORMADOS NOS DACON'S**”, informa (destaques no original):

Os valores dos custos, despesas e encargos informados nos DACONs referentes ao período de 04/2008 a 12/2009, que serviram de base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos apurados pelo contribuinte, foram confrontados com os valores constantes nos arquivos digitais das notas fiscais SINTEGRA/SEF, da contabilidade e da memória de cálculo apresentados pela pessoa jurídica. O resultado do confronto está demonstrado no ANEXO I - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS.

No ANEXO I, as colunas RTMI e RNTMI estão zeradas porque todo o crédito apurado pela empresa vinculado à receita de exportação, uma vez que o art. 11, § 9º da Lei nº 9.432/2007 preceitua que "a construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB serão para todos os efeitos legais e fiscais, equiparadas à operação de exportação".

O ANEXO I foi construído de forma que o saldo credor inicial de cada trimestre é zero e o saldo credor de um mês é transportado para o mês seguinte dentro do mesmo trimestre, pois o saldo credor sujeito a ressarcimento ou compensação é o saldo credor acumulado no final do trimestre, consoante preceituam o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, não podendo o saldo credor de um trimestre passar para o seguinte, na hipótese de ressarcimento. Isto só seria possível se fosse utilizado para desconto.

No ANEXO I, os valores constantes da sub coluna "Total" da coluna "Valor Autorizado pela Fiscalização" são limitados àqueles informados/declarados pela empresa nos DACON's, estando estes descritos na coluna "Valor Total informado no DACON" do ANEXO I.

Os valores constantes do Anexo I são provenientes de cada um dos ANEXOS III a X elaborados pela Fiscalização de acordo com cada rubrica abaixo. O ANEXO II não contribui para o ANEXO I em virtude da glosa total dos bens insumos pelos motivos fáticos e jurídicos mencionados no item 2. O ANEXO II é composto pela própria memória de cálculo apresentada pela empresa.

ANEXO II - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

ANEXO III - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

ANEXO IV - DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA;

ANEXO V - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA;

ANEXO VI - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA;

ANEXO VII - CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO - EDIFICAÇÕES;

ANEXO VIII - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO;

ANEXO IX - CRÉDITO DE PIS/IMPORTAÇÃO - ABR/2009 a JUN/2009 e DEZ/2009;

ANEXO X- CRÉDITO DE COFINS/IMPORTAÇÃO ABR/2009 a JUN/2009 e DEZ/2009.

Além destes ANEXOS foi elaborado também o ANEXO XI, que relaciona fotos coletadas na web de alguns itens glosados constantes no ANEXO III (B).

Passemos agora a analisar o crédito de cada uma das Rubricas/DACON.

No tocante aos “**BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**”, menciona a previsão legal para a apuração de créditos, inscrita nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, salienta que tais dispositivos legais devem ser interpretados conjuntamente com outros, destaca que a própria Lei nº 10.833, de 2003, em seu art. 3º, § 2º, II, “*impõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”, e prossegue (destaques no original):

Assim, não geram crédito a aquisição de materiais e equipamentos, inclusive partes, peças e componentes destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo em embarcações registradas ou pré-registradas no REB, pois estão sujeitas à alíquota zero, conforme determina o art. 28, inciso X da Lei nº 10.865/2004 cuja redação foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 428/2008 e pelo art. 3º da Lei nº 11.774/2008. Este dispositivo é específico para a atividade industrial exercida pelo sujeito passivo.

Mas, além destes dispositivos específicos, há ainda o art. 40 também da Lei nº 10.865/2004, o qual determina que a incidência do PIS e da COFINS fica suspensa no caso de venda matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens destinados à pessoa jurídica preponderantemente exportadora, que é o caso da pessoa jurídica fiscalizada.

O fato de o fornecedor eventualmente tributar alguma das operações em comento, não tem o condão de permitir o crédito pelo adquirente. Seria o caso de repetição do indébito por parte do fornecedor, caso este prove que tributou com as contribuições tais operações.

Ademais, por se tratar de hipótese de suspensão e exclusão do crédito tributário, deve-se interpretar literalmente, de acordo com o art. 111, inciso I do CTN, não comportando elasticidade conceitual quando envolver terceiro (o fornecedor).

A análise desta rubrica foi composta pelo ANEXO II.

O ANEXO II discrimina todas as aquisições listadas na memória de cálculo apresentada pela empresa, estando destacadas em amarelo as glosas.

Trata, a seguir, dos créditos calculados sobre “**SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**”, mencionando inicialmente sua previsão legal, arts. 3º, II, da Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Diz então que (destaques no original):

*A Solução de Divergência da Coordenação Geral de Tributação - COSIT nº 15, 30/05/2008, traz em sua ementa que: "Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou serviço prestado**". Tal decisão está em perfeita harmonia com o disposto no art. 8º, § 4º, inciso I, alínea b da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.*

Nesta rubrica a empresa também incluiu operações geradoras de crédito da rubrica de locação de máquinas e equipamentos. Foi considerada pela Fiscalização, porque embora não esteja alocada na rubrica adequada, é geradora de crédito. Trata-se

apenas de um erro na alocação na linha apropriada do DACON e isto, di per si, não tem o condão de tolher o direito ao crédito.

A análise desta rubrica acarretou a elaboração dos ANEXOS III, III (A), III (B) e III (C).

O ANEXO III contém as operações sujeitas a crédito.

O ANEXO III (A) corresponde à memória de cálculo apresentada pela empresa, estando destacadas em amarelo as glosas e em branco as aquisições geradoras de crédito.

O ANEXO III (B) lista somente as glosas.

*O ANEXO III (C) separa a base de cálculo correspondente ao PIS e a COFINS incidente na importação de serviços. Tais valores, **quando geradores de crédito**, foram considerados na linha Crédito a Descontar no PIS/Importação ou Crédito a Descontar na COFINS/Importação ambas do ANEXO I, e não na composição da base de cálculo. Tal procedimento tem base legal no **art. 15, § 1º da Lei nº 10.865/2004**, ou seja, aplica-se às contribuições efetivamente pagas na importação.*

*Os pagamentos à SHI - SAMSUNG HEAVI INDUSTRIES não se enquadram no conceito de serviço utilizado como insumo estatuído no art. 8º, § 4º, inciso I, alínea b da **Instrução Normativa SRF nº 404/2004**, uma vez que não se referem ao processo fabril em si, mas sim à tecnologia, assessoria e consultoria. E tais serviços não geram crédito como mencionam algumas jurisprudências listadas no item IV deste RELATÓRIO.*

Também foram aqui considerados os serviços de manutenção e montagem de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens sujeitos à incidência não-cumulativas, conforme Solução de Divergência nº 14, da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil (RFB), datada de 31/10/2007.

Menciona outras despesas cujos créditos não foram admitidos (destaques no original):

Não foram consideradas aquisições de bens insumos inseridos nesta rubrica pelos fundamentos expostos no item 2.

*Também não foram consideradas aquisições de pessoas físicas devido à vedação expressa no **art. 3º, § 2º, inciso I da Lei nº 10.833/2003**.*

Exemplificativamente citamos alguns itens glosados cujas descrições extraídas da memória de cálculo são:

assessoria e consultoria em informática; biombo com 3 faces para ambulatório; consultoria projeto; controle de pragas urbanas; controlstru (sistema de estrutura) - técnico de projeto de estruturas sênior; controlstru (sistema de estrutura)- projetista sênior de estrutura; elaboração de estudos para serviços de engenharia; elaboração de projetos básicos; exame de análise clínica (dosagem de creatinina); exame de raio-x de coluna cervical; exame oftalmológico; exames periódicos; filme para gamagrafia (controle de qualidade); locação de carros de passeio; máscara descartável mask face p2 air safety c/válvula de exalação pff2 - ca-10371; nf 21881 bureau veritas do brasil Ltda ref:serviço de classificação p/fpu p55; planos de medicina e assist. médica.hospit, odont; serviço de análise química; serviço de consultoria financeira; serviço de cópia; serviço de desembaraço aduaneiro; reembolso despesas; serviço de coleta de resíduos sólidos em caçamba estacionária; serviço gráfico: trena de 30 metros; trena de 5 metros; facção p/jardim, esquadro de aço 300mm - stanley, nível de bolha; diária de carro pipa, dentre outros.

Sobre os créditos relativos a “**DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA**”, após mencionar a base legal, informa que sua apuração está demonstrada no ANEXO IV e acrescenta que “*neste item não houve glosa*”.

No tocante aos créditos sobre **“DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS EQUIPAMENTOS(sic) LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA”**, refere-se à base legal, informa que *“o ANEXO V contém as aquisições sujeitas a crédito”,* que *“o ANEXO V (A) corresponde à memória de cálculo apresentada pela empresa”* estando nele *“destacadas em amarelo as glosas e em branco as aquisições geradoras de crédito”*. Informa ainda que no ANEXO V (B) estão listadas *“somente as glosas de taxa de condomínio e taxa de Corpo de Bombeiros”*.

Trata a seguir das **“DESPESAS DE ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA”**, dizendo:

Os arts. 3º, inciso IV das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 prevêm o crédito sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

O ANEXO VI contém os itens sujeitos a crédito.

O ANEXO VI (A) corresponde à memória de cálculo apresentada pela empresa, estando destacadas em amarelo as glosas e em branco as aquisições geradoras de crédito.

O ANEXO VI (B) lista as glosas de locação de máquina de café por não ser utilizado nas atividades da empresa e locação de móveis para escritório por não se enquadrar no conceito de máquinas e equipamentos.

Passa aos **“CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO”**. Menciona a base legal e prossegue (destaques no original):

De abril/2008 a maio/2009 só há valores de créditos de PIS/COFINS referentes às construções de edificações relativos aos seguintes prédios/áreas: Escritório Almoxarifado; Escritório Almoxarifado (climatizado); Escritório de Área (19 unidades); Escritório de Área (19 unidades) - parte 2; diversas áreas de PRÉDIOS ADMINISTRATIVOS, tais como Escritório Central, Portaria, Vestiários, Ambulatório, Recrutamento, Verba de/para Acionistas, Muros e cercas, Construção da nova portaria industrial e de terceiros, Construção de abrigos para relógio de ponto, Serviço de arquitetura p/ prédio da segurança patrimonial.

Os gastos com tais prédios não foram considerados pela Fiscalização como inseridos no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, pois este dispositivo permite a apuração/apropriação de créditos de PIS e COFINS em 24 meses (apuração/utilização acelerada) apenas sobre as edificações construídas para utilização na produção de bens destinados à venda. Assim, os demais tipos de edificações utilizadas nas atividades da empresa que não a da produção, como por exemplo os mencionados acima, têm seus créditos apurados na forma do art. 3º, VII c/c §1º, inciso III, todos da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, ou seja, sobre os encargos de depreciação.

Esclarece que, nos termos do art. 3º, inciso III e § 1º, inciso III e art. 15, inciso II da Lei nº 10.833/2003, o crédito do PIS e da COFINS sobre as edificações utilizadas nas demais atividades da empresa não ligadas diretamente à produção têm por base o encargo de depreciação incorrido no mês. Acrescenta:

Já o crédito do PIS e da COFINS a que se refere o art. 6º da Lei nº 11.488/2007 tem por base o custo de aquisição ou de construção das edificações utilizadas na produção de bens destinados à venda. Neste caso, as contribuições incidentes na aquisição de bens para a construção das edificações integram o custo de aquisição, consoante o art. 32 da Lei nº 10.865/2004, que acrescentou o §6º ao art. 41 da Lei nº 8.981/95.

O ANEXO VII lista os valores das bases de cálculo dos créditos apurados pela Fiscalização, considerando os ANEXOS VII (A) e VII (B).

O ANEXO VII (C) discrimina o custo das construções líquido de PIS e COFINS cujos valores das colunas REALIZADO e INÍCIO DA DEPRECIAÇÃO foram considerados na elaboração do ANEXO VII (A).

O ANEXO VII (A) discrimina o somatório de créditos de PIS e COFINS relativos aos imóveis/prédios utilizados na produção.

O ANEXO VII (B) discrimina a depreciação (base de cálculo dos créditos) dos prédios utilizados nas atividades da empresa, mas não no processo de produção.

Os valores da coluna REALIZADO do ANEXO VII (A) são calculados da seguinte forma: 1) divide-se o valor ativado líquido de PIS e COFINS da coluna REALIZADO do ANEXO VII (C) por (1-9,25%) e calcula-se o valor do ativo bruto das contribuições, conforme art. 32 da Lei n.º 10.865/2004. 2) Aplica-se o somatório das alíquotas de PIS e COFINS sobre o valor encontrado no item 1. Da mesma forma é calculado o valor da coluna REALIZADO do ANEXO VII (B).

As linhas destacadas em marrom claro do ANEXO VII (A) se referem a edificações não utilizadas diretamente na produção de bens destinados à venda, tendo seus créditos calculados com base nos encargos de depreciação, conforme art. 3º, inciso III e § 1º, inciso III e art. 15, inciso II da Lei n.º 10.833/2003. Estes itens integram o ANEXO VII (B) e os valores totais mensais do ANEXO VII (A) não os incluem.

No tópico seguinte trata das **“OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO”**, nos seguintes termos:

Esta rubrica contém aquisição de bens utilizados como insumos, que não geram direito a crédito como visto anteriormente, e os correspondentes serviços de frete. Como o principal não tem crédito, o seu frete também não tem, pois o acessório acompanha o principal.

Nesta rubrica também foi glosada a aquisição cuja resumida descrição é software, sem a especificação das notas fiscais, data da operação e identificação do fornecedor.

O ANEXO VIII menciona o item gerador de crédito.

O ANEXO VIII (A) corresponde à memória de cálculo apresentada pelo contribuinte cujas glosas estão destacadas em amarelo.

O ANEXO VIII (B) lista as glosas efetuadas. Trata-se de aquisição de bens insumos, que no presente caso, não gera crédito como vimos no item 2.

Os itens destacados em marrom claro constam nesta rubrica e também na rubrica Bens Utilizados como Insumos, logo foram computados em duplicidade na memória de cálculo apresentada pela empresa.

O item destacado em verde consta também na rubrica Serviços Utilizados como Insumos, logo consta em duplicidade, razão da glosa.

Trata a seguir do **“CRÉDITO DE PIS/IMPORTAÇÃO - ABR/2009 a JUN/2009 e DEZ/2009”** dizendo que *“O ANEXO IX discrimina os valores discrepantes com os informados pela empresa nos DACON's de abril/2009 a junho/2009 e dezembro/2009”*.

Quanto ao **“CRÉDITO DE COFINS/IMPORTAÇÃO - ABR/2009 a JUN/2009 e DEZ/2009”** informa que *“O ANEXO X discrimina os valores discrepantes com os informados pela empresa DACON's de abril/2009 a junho/2009 e dezembro/2009”*.

A seguir, em tópico denominado **“JURISPRUDÊNCIA”**, transcreve farta jurisprudência administrativa acerca das matérias abordadas no Relatório de Fiscalização.

Traz então a **“CONCLUSÃO”** de seu Relatório, na qual registra que *“os créditos apurados/autorizados pela Fiscalização são os constantes do Anexo I –*

Demonstrativo de Apuração dos Créditos do PIS e COFINS Não-Cumulativos”, e apresenta “o confronto entre os valores de créditos autorizados pela Fiscalização e os valores solicitados nos Pedidos de Ressarcimento e as respectivas glosas” no quadro demonstrativo a seguir reproduzido:

Quadro 2: PER's - Valor Solicitado x Valor Autorizado x Glosas

Nº Pedido de Ressarcimento	Processo nº	Tipo do crédito	Período	Valor do PER	Crédito Autoriz p/ Fiscaliz	Glosas
02706.35369.300609.1.1.09-0012	10480.724216/2011-23	COFINS ME	2º Trim/2008	45.844,35	31.861,18	13.983,17
22707.94672.200509.1.1.08-0546	10480.724224/2011-70	PIS ME	3º Trim/2008	149.928,79	18.501,84	131.426,95
12460.52263.170409.1.1.09-4438	10480.724219/2011-67	COFINS ME	3º Trim/2008	123.295,93	85.220,61	38.075,32
18826.69621.190309.1.1.08-4711	10480.724220/2011-91	PIS ME	4º Trim/2008	221.335,37	57.004,03	164.331,34
20213.91921.190309.1.1.09-0499	10480.724222/2011-81	COFINS ME	4º Trim/2008	256.207,49	256.207,49	0,00
24624.20313.150609.1.1.08-0611	10480.724225/2011-14	PIS ME	1º Trim/2009	52.491,65	22.951,78	29.539,87
30458.10471.280509.1.1.09-3312	10480.724227/2011-11	COFINS ME	1º Trim/2009	116.821,13	105.717,29	11.103,84
35326.72353.200709.1.1.08-0348	10480.724228/2011-58	PIS ME	2º Trim/2009	175.148,89	135.917,48	39.231,41
10933.33135.150709.1.1.09-4047	10480.724218/2011-12	COFINS ME	2º Trim/2009	128.650,36	128.650,36	0,00
38551.73595.151009.1.1.08-2505	10480.724229/2011-01	PIS ME	3º Trim/2009	2.092.117,08	1.746.087,21	346.029,87
06920.94103.301009.1.1.09-7524	10480.724217/2011-78	COFINS ME	3º Trim/2009	9.277.108,40	7.683.273,80	1.593.834,60
20422.04898.190511.1.1.08-0025	10480.724223/2011-25	PIS ME	4º Trim/2009	2.275.930,29	1.852.028,60	423.901,69
27832.21264.190511.1.1.09-8450	10480.724226/2011-69	COFINS ME	4º Trim/2009	10.483.073,00	8.530.557,23	1.952.515,77
TOTAL				25.397.952,73	20.653.978,90	4.743.973,83

E conclui (destaques no original):

Todos os Termos de Intimação Fiscal e respostas do sujeito passivo, este RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, cada um dos ANEXOS utilizados na apuração dos créditos bem como todos os documentos inerentes à análise dos Pedidos de Ressarcimento (PERs) de abril/2008 a dez/2009 encontram-se em cada um dos respectivos processos administrativos fiscais digitais enumerados nos Quadros 1 e 2.

Após o recebimento do(s) Despacho(s) Decisório(s) referentes aos PER's analisados neste procedimentos fiscal, o contribuinte poderá apresentar manifestação de inconformidade dentro do prazo legal, se entender cabível.

Fica resguardado o direito da Fazenda Nacional realizar verificações posteriores no sujeito passivo fiscalizado, mediante a execução de programas relacionados, ou não, ao presente, em decorrência de fatos e circunstâncias não conhecidas nesta oportunidade.

Neste ato são entregues em meio digital os ANEXOS I a X, incluindo os derivativos A, B, C, em pdf e em excel bem como o ANEXO XI em pdf.

E, para constar e surtir os efeitos legais foi lavrado o presente Relatório assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em duas vias de igual teor e forma.

Cientificada em 27/02/2013 (fls. 1131/1132), no dia 27/03/2013 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 1135/1152.

Após alegação de tempestividade faz breve introdução na qual refere-se ao seu objeto social, ao fato de estar sujeita à Cofins no regime da não cumulatividade, à isenção desta contribuição de que desfruta por força do art. 45 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, bem como ao fato de que, a despeito desta isenção, tem o direito aos créditos da não cumulatividade. Ainda nesta introdução, refere-se ao pedido de ressarcimento e à declaração de compensação apresentados, ao reconhecimento apenas parcial do direito creditório “sem qualquer fundamentação”, bem como à sua discordância do referido despacho, motivo pelo qual apresenta a Manifestação de Inconformidade.

Como preliminar, sustenta a nulidade do Despacho Decisório, alegando ausência de fundamentação e preterição do direito de defesa. Neste ponto, além de discorrer de forma genérica sobre o tema, citando ainda doutrina e jurisprudência administrativa, apresenta, sobre o caso específico, as seguintes afirmações:

(...)

No presente caso houve claro cerceamento de defesa ao direito da Manifestante, haja vista que o Auditor Fiscal da RFB, no Despacho Decisório ora vergastado, não trouxe os elementos mínimos (motivação) para fundamentar o deferimento apenas parcial do Pedido de Ressarcimento de crédito apurado da Cofins não-cumulativa, formulado através do PER nº. 28955.83123.300609.1.3.09-9220.

(...)

Uma vez inexistente a fundamentação no Despacho Decisório em comento, as glosas realizadas são ilícidas e não oferecem a garantia que requer a segurança jurídica, além de restringirem o contraditório e a ampla defesa da Manifestante.

E conclui:

Logo, (e com a devida vênia ao Ilustre Auditor Fiscal), impõe-se a declaração de nulidade do Despacho Decisório sob reproche, primeiro porque não há elementos suficientes para determinar, com segurança, a validade das glosas efetuadas; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Manifestante.

Passa então à defesa do direito aos créditos glosados pela fiscalização. A este respeito, trata inicialmente **“DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS SOBRE AS DEMAIS DESPESAS QUE ENGLOBAM O VALOR DO ALUGUEL: TAXA DE CONDOMÍNIO E DEMAIS DESPESAS PAGAS À ADMINISTRADORA”**. Refere-se às glosas, transcreve o *caput* e o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e afirma:

Tais despesas não podem ser interpretadas tão somente como àquelas(sic) referentes ao pagamento do aluguel propriamente dito, mas igualmente aos demais valores pagos em virtude do contrato de locação.

Ressalte-se, nesse ínterim, que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ainda que se referindo ao inciso II do art. 3º da Lei nº. 10.833/2003, possui o entendimento de que o crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins deve ser apurado a todas as despesas realizadas junto a pessoa jurídicas, sujeitas àquelas contribuições:

Transcreve ementa do acórdão mencionado, diz que *“esse é o caso da taxa de condomínio, da taxa do corpo bombeiros e demais despesas advindas do aluguel de imóvel pagas pela Manifestante”*, cita doutrina e conclui:

Com efeito, devem ser considerados todos os valores pagos pela Manifestante à pessoa jurídica decorrente do contrato de locação, a título de despesas de aluguéis, para fins de reconhecimento do seu direito ao crédito.

Defende, a seguir, o **“DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS SOBRE A LOCAÇÃO DE MÓVEIS”**. Diz que o entendimento da fiscalização não pode prevalecer. Que, *“para atingir os seus objetivos, a manifestante adquiriu diversas máquinas e equipamentos, algumas delas vinculadas a contratos de locação”* e, *“valendo-se do princípio da não-cumulatividade (§ 4º, do art. 195, da CF/88), creditou-se da Cofins sobre aquelas operações, tendo a fiscalização acatado parcialmente o pedido de ressarcimento apenas para aceitar como possível a apropriação das determinadas operações”*. Todavia, *“os equipamentos locados pela manifestante a título de material de escritório foram inteiramente glosados pela fiscalização, sob o argumento de que tal rubrica não se enquadrava no conceito de ‘equipamento’ descrito no inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003”*. Acrescenta

que, assim, “o cerne da questão está em saber se a locação de material de escritório está inserido no conceito de ‘equipamento’ referido naquele diploma legal”, transcreve novamente o caput e o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e prossegue:

Percebe-se que o auditor fiscal, numa interpretação restritiva e pessoal (pois não se tem notícia de que a RFB, em outras ocasiões, afastou esse crédito) limitou, ao que parece, o direito da manifestante ao creditamento da Cofins incidente sobre aquela rubrica (aluguel de material de escritório) no 2º trimestre de 2008.

Aquela restrição ao creditamento, portanto, além de menoscabar o teor do inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 c de amesquinhar o princípio da não-cumulatividade da Cofins (§ 4º, do art. 195, da CF/88), fere garantia constitucional do contribuinte, o qual, amparado naqueles diplomas legais e agindo de acordo com o ordenamento jurídico, esperava que suas prerrogativas fossem atendidas.

Entretanto, o que se viu foram teratológicas interpretações pessoais da autoridade fiscal que, ao seu talante, glosou o crédito de locação de material de escritório. Ora, aquele crédito em nada difere daqueles outros que foram reconhecidos pela própria autoridade fiscal, deixando a manifestante numa situação draconiana de insegurança jurídica.

Isto porque não se vê distinção quanto à natureza jurídica dos créditos de locação de máquina de xerox, microcomputador, projetor e tela para reunião e central telefônica com aquela decorrente da locação de material de escritório. Ora, todas aquelas rubricas equivalem a equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

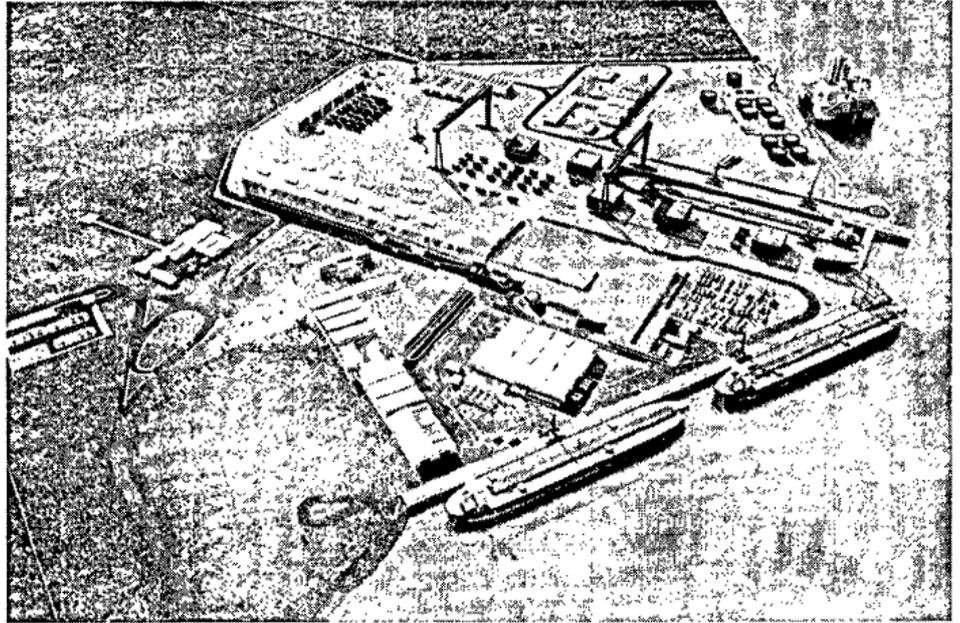
Sendo assim, deve ser reformado o despacho decisório sob reproche para que seja reconhecido o direito da manifestante creditar-se da Cofins incidente sobre a locação de material de escritório.

No tópico seguinte, “**III.III. DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS SOBRE AS DEMAIS EDIFICAÇÕES QUE COMPÕEM O COMPLEXO INDUSTRIAL DA MANIFESTANTE, COM BASE NO ART. 6º DA LEI Nº. 11.488/2007**”, defende o direito à apuração de crédito com base no valor de aquisição/construção relativamente a todas as edificações da pessoa jurídica. Transcreve o caput do art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e prossegue:

A Manifestante, não diferente, ao finalizar a construção do seu estabelecimento físico, iniciou a utilização dos créditos da Cofins, contabilizando-os proporcionalmente para os 24 (vinte e quatro) meses seguintes, nos termos da legislação acima destacada.

Não obstante, o Auditor Fiscal, ao que parece, entendeu que certas edificações não estariam abarcadas pelo prazo disposto Lei nº. 11.488/2007, mas sim por aquele determinado no art. 3º. Inciso VII, c/c § 1º, inciso III, todos da Lei nº. 10.833/2003 (encargo de depreciação), o que resultaria em 300 (trezentos) meses.

Observe, Ilustre Julgador, que se trata de um complexo industrial portuário situado em SUAPE (v. foto abaixo) que engloba inúmeras edificações e todas elas fazem parte do processo produtivo da Manifestante, desde os prédios administrativos até os galpões onde as chapas de aço são cortadas e soldadas.



Não há, portanto, como desconsiderar que tais edificações estão incorporadas ao ativo imobilizado da empresa e foram construídas para utilização, ainda que indiretamente, na produção de navios cargueiros, além de plataformas offshore, navios de perfuração e barcos de apoio à indústria petrolífera.

Por tais motivos, deve ser reformado o Despacho Decisório, para reconhecer o direito ao creditamento da Cofins não-cumulativa, referente ao 2º trimestre de 2008, sobre os bens do ativo imobilizado (todas as edificações que compõem o complexo industrial da Manifestante), no prazo disposto no art. 6º da Lei 11.488/2007.

A Manifestante ainda ressalta que o Auditor Fiscal deve considerar os créditos da Cofins nos meses referentes ao período em comento, ainda que considerássemos o prazo de 1/300 (um trezentos avos), o que no caso concreto não há informações suficientes sobre sua concretização.

Depois, defende o “**DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS SOBRE SOFTWARE**”. Alega ser legítimo o direito ao crédito da Cofins não cumulativa calculado sobre despesas com software “*aplicado diretamente na produção*”, crédito este que estaria assegurado tanto pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na condição de insumo utilizado diretamente no processo produtivo, como pelo inciso VI do mesmo artigo, “*se considerarmos sua integração ao ativo imobilizado da empresa*”. Invoca Solução de Consulta, cuja ementa transcreve, e prossegue:

Exsurge da solução de consulta acima transcrita que os créditos não se restringem apenas a empresas específicas do ramo tecnológico, como TI ou telecomunicações, o que poderia ensejar a glosa de eventual compensação, mas englobam todas aquelas que fazem uso dos programas de computadores na produção ou prestação de serviços.

E esse é o caso em discussão.

A Manifestante, como indústria naval, utiliza-se de inúmeros produtos intermediários, como peças, blocos, sub-blocos, módulos, unidades de montagem etc, que devem ser necessariamente medidos e controlados, evitando-se, assim, eventuais desalinhamentos e posições defeituosas de tubulações, dutos, entre outros.

É justamente nesse contexto que a Manifestante adquiriu, no 2º trimestre de 2008, programas de softwares - obtendo um controle (dimensional) mais exato do processo global de produção - do fornecedor Intereng Engenharia e Sistemas Ltda., nos termos da Nota Fiscal nº. 219, de 07/04/2008, Nota Fiscal nº. 228, de 07/05/2008, e Nota Fiscal nº. 243, de 30/06/2008, as quais requer desde já a juntada posterior. Dentro do

contexto ora exposto, esses softwares integram o conceito de insumo, nos termos do inciso II, do art. 3º da Lei n.º. 10.833/2003.

Diante dessas considerações, deve ser reformado o Despacho Decisório de forma que os créditos da Cofins não-cumulativa, referentes ao 2º trimestre de 2008, sobre software, sejam reconhecidos em sua totalidade, ou, ao menos, os créditos correspondentes à sua depreciação.

Por fim, apresenta seus “**PEDIDOS**”:

Diante de todo o exposto, a Manifestante requer, preliminarmente, seja declarada a nulidade do Despacho Decisório que reconheceu apenas parcialmente o direito creditório da Manifestante, nos termos esposados.

No mérito, acaso ultrapassada a preliminar suscitada, a Manifestante requer seja parcialmente reformado o Despacho Decisório ora impugnado, dando-se total procedência aos créditos da Cofins não-cumulativa, referente ao 2º trimestre de 2008, que compõem o Pedido de Ressarcimento da Manifestante, por ser esta medida da mais lúdima Justiça.

Protesta, por fim, por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a realização de diligência e/ou perícia, caso entenda-se necessária - momento em que a Manifestante indica como assistente da perícia/diligência fiscal o Sr. Élvis Fábio Pereira Magalhães, contador, CRC/PE n.º 15.965/O-0, que receberá intimações no endereço da sede da empresa -, bem como a juntada posterior de documentos.

Requer, ainda, que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica à Manifestante, tal como preconiza o art. 112 do CTN.

Juntou à Manifestação de Inconformidade (fls. 1154/1261) cópias dos documentos mencionados na “*Relação de Documentos*” de fl. 1153, que reproduziremos a seguir, observando antes, porém, que o “*Processo de Cobrança n.º 10480.721.435/2013-12*” mencionado na referida relação é, na verdade, apenas um extrato daquele processo, o qual encontra-se à fl. 1261:

RELAÇÃO DE DOCUMENTOS

DOC. 01 - Contrato Social;

DOC. 02 - Comprovante de cadastro no CNPJ;

DOC. 03 - Procuração;

DOC. 04 - Aviso de Recebimento;

DOC. 05 - Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais;

DOC. 06 - Pedido de Restituição;

DOC. 07 - Pedido de Compensação;

DOC. 08 - Despacho Decisório;

DOC. 09 - DARE;

DOC. 10 - Processo de Cobrança n.º. 10480.721.435/2013-12.

Posteriormente, em 23/05/2013, juntou as cópias de notas fiscais de fls. 1296/1298 acompanhadas de petição (fls. 1265/1267), procuração e documento de identificação da signatária (fls. 1293/1294), documentos societários (fls. 1269/1289) e comprovante de inscrição e de situação cadastral relativo ao CNPJ (fl. 1291).

Regularmente processada a Manifestação de Inconformidade, a 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso, em decisão cuja ementa consta a seguir reproduzida:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITOS SOBRE IMPORTAÇÕES.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada.

PROVA. DILIGÊNCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrada, justificadamente, a ocorrência de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONDOMÍNIO E TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO. MÓVEIS PARA ESCRITÓRIO. MÁQUINA DE CAFÉ. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos, encargos e despesas sobre os quais são admitidos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins foram exaustivamente listados pelo legislador nas normas de regência da matéria, não admitindo interpretação extensiva.

Despesas de condomínio e taxas de administração de imóvel alugado não se confundem com despesas de aluguéis, sendo, portanto, incabíveis créditos sobre tais despesas. Igualmente, não se admitem créditos sobre pagamentos de aluguéis de móveis para escritório, que não são máquinas nem equipamentos, ou com aluguéis de máquinas de café, as quais não são utilizadas nas atividades da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU CONSTRUÇÃO.

No regime da não cumulatividade, apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito calculado com base no valor de aquisição ou construção, nos termos do art. 6º da Lei n.º 11.488, de 2007. Quanto aos demais bens do ativo imobilizado, somente são admitidos créditos sobre os correspondentes encargos de depreciação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SOFTWARE.

Ensejam apuração de créditos de PIS e Cofins por uma pessoa jurídica industrial o valor relativo à aquisição de programa de computador, ou os correspondentes encargos de depreciação, tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com a decisão, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, estruturado nos seguintes tópicos:

1. TEMPESTIVIDADE
2. OS FATOS
3. PRELIMINARES
- 3.1. A NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO – PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA
4. AS RAZÕES DE DIREITO – O DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS
- 4.1. O DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE AS DEMAIS DESPESAS QUE ENGLOBALAM O VALOR DO ALUGUEL: TAXA DE CONDOMÍNIO E TAXA DO CORPO DE BOMBEIROS
- 4.2. O DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS SOBRE A LOCAÇÃO DE MÓVEIS
- 4.3. O DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE AS DEMAIS EDIFICAÇÕES QUE COMPÕEM O COMPLEXO INDUSTRIAL DA RECORRENTE, COM BASE NO ART. 6º DA LEI Nº 11.488/2007
- 4.4. O DIREITO AO CRÉDITO SOBRE O FRETE DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO
- 4.5. O DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE SOFTWARE

Ao final, pugna pelo provimento do recurso, nos seguintes termos:

5. O PEDIDO

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer, preliminarmente, seja declarada a nulidade do Despacho Decisório que reconheceu apenas parcialmente o direito creditório da Recorrente, nos termos alhures esposados.

No mérito, acaso ultrapassadas as preliminares suscitadas, a Recorrente requer seja reformado o v. Acórdão da DRJ, dando-se total procedência aos créditos da COFINS não-cumulativa, referente ao 2º trimestre de 2008, que compõem os Pedidos de Ressarcimento da Recorrente.

Requer, ainda, que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica à Recorrente, tal como preconiza o art. 112 do CTN.

Termos em que pede e espera deferimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

I ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido e apreciado.

II PRELIMINAR

II.1 Nulidade

A Recorrente suscita a nulidade do Despacho Decisório sob o argumento de ausência de fundamentação, o que acarretaria preterição do direito de defesa.

Vejamos, nas palavras da Recorrente, os principais trechos deste tópico:

No presente caso houve claro cerceamento de defesa ao direito da Recorrente, haja vista que o Despacho Decisório, ora vergastado, não trouxe os elementos mínimos (motivação) para fundamentar o deferimento apenas parcial do Pedido de Ressarcimento de crédito apurado da COFINS não-cumulativa, formulado através do PER nº. 28955.83123.300609.1.3.09-9220.

Cumprе destacar que o ato administrativo elaborado pelo agente público deve estar devidamente fundamentado e motivado, de maneira que o administrado se encontre apto a proceder conforme sua disposição ou, ainda, confrontá-lo, sob pena de decretação de nulidade ou anulabilidade, uma vez que o administrado deve ter plena segurança acerca da legalidade de seus atos e sobre a sua consequente proteção jurídica.

[...]

Uma vez inexistente a fundamentação no Despacho Decisório em comento, as glosas realizadas são ilíquidas e não oferecem a garantia que requer a segurança jurídica, além de restringirem o contraditório e a ampla defesa da Recorrente.

[...]

Logo, impõe-se a declaração de nulidade do Despacho Decisório sob reproche, primeiro porque não há elementos suficientes para determinar, com segurança, a validade das glosas efetuadas; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Recorrente.

Não prosperam tais alegações.

Nestes autos, o resultado dos trabalhos da fiscalização é composto, notadamente, pelo **Relatório de Fiscalização, Termo de Informação Fiscal** e o pelo próprio **Despacho Decisório**.

Aqui, cumpre registrar que o Despacho Decisório tomou por fundamentos o Termo de Informação Fiscal e o Relatório de Fiscalização, conforme trechos a seguir (Grifei):

DESPACHO DECISÓRIO

[...]

O processo foi encaminhado pelo Serviço de Fiscalização a este SEORT/DRF/Recife, com o **termo de informação fiscal às fls. 1108/1109**, onde, após diligência à empresa, foi comprovada parcialmente a existência do crédito da Cofins não-cumulativa, vinculado à receita de exportação, referente ao período de 2º trimestre de 2008, no valor de R\$ 31.861,18. As planilhas demonstrativas de apuração do crédito se encontram anexadas às fls. 153/455.

Desta forma, **com base no crédito apurado pelo SEFIS**, efetuamos a sua compensação com o débito relacionado na DCOMP às fls. 1112/1115, conforme planilhas do sistema de apoio operacional da Receita (SAPO) às fls. 1116/1118, resultando, ao final, que o crédito não foi suficiente para compensar todo o débito,

conforme listagem de saldo de débitos remanescentes às fls. 1116, devendo ser efetuada a sua cobrança.

Diante do exposto acima, no uso da competência conferida pelo Regimento Interno da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº Portaria MF nº 203/2012, e **concordando com os fundamentos expostos no Termo de Informação Fiscal às fls. 1108/1109, que passa a integrar este ato, conforme o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99**, resolvo:

[...]

TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL

[...]

Conforme descrito e demonstrado no **Relatório de Fiscalização**, Termos de Intimação e seus anexos (demonstrativos e planilhas), foram encontrados os saldos credores sujeitos a ressarcimento constantes da coluna Crédito Autorizado do quadro acima. Por esta razão propomos o DEFERIMENTO PARCIAL dos respectivos pedidos de ressarcimento referentes ao período analisado.

[...]

A análise dos documentos acima permite concluir que o trabalho fiscal desenvolvido foi bastante minucioso ao exhibir os procedimentos e exames sobre cada componente de créditos de PIS e da Cofins não-cumulativos apurados pela empresa no período em comento.

Neste ponto, merece destaque a composição do Relatório Fiscal, que engloba 11 anexos, incluindo os derivativos A, B, C, utilizados na apuração dos créditos, de forma a facilitar a compreensão de toda a fiscalização.

A Recorrente recebeu ciência e cópia de toda essa documentação, bem como dos decorrentes demonstrativos de compensação relacionados à análise de seus pedidos de ressarcimento, como prova a Intimação acostada à fl. 1.131, descartando-se, assim, seu desconhecimento.

Quanto à suposta deficiência do conteúdo de tais documentos (diga-se, nas palavras da Recorrente, ausência de fundamentação), a DRJ foi bastante precisa em sua análise ao expor - a partir da leitura do Despacho Decisório, Termo de Informação Fiscal e Relatório de Fiscalização - os fundamentos de todas as glosas, não apenas quanto ao pedido de ressarcimento deste processo, mas em relação a todo o período fiscalizado. Vejamos:

- **Bens Utilizados como Insumos**: as glosas foram efetuadas porque não há direito aos créditos, uma vez que tais bens foram adquiridos com suspensão, conforme a legislação indicada;
- **Serviços Utilizados como Insumos**: as glosas recaíram sobre despesas com serviços que, no entendimento da RFB expresso em instruções normativas e soluções de consulta, não se caracterizam como insumos, tendo a fiscalização chegado inclusive a discorrer sobre alguns deles, e também sobre serviços pagos a pessoas físicas; além disso, informa a fiscalização que os créditos relativos a importação de serviços não foram considerados nesta rubrica, mas “quando geradores de créditos, foram considerados na linha Crédito a Descontar no PIS/Importação ou Crédito a Descontar na COFINS/Importação”;
- **Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica**: as glosas recaíram sobre taxas de condomínio e pagamentos feitos às administradoras, por entender a

fiscalização – com base nos fundamentos devidamente expostos no Relatório de Fiscalização – que tais despesas não compõem o valor do aluguel;

- Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica: a glosas recaíram tão somente sobre despesas com locação de máquinas para café e com locação de móveis para escritório, conforme afirmado pela fiscalização e, ainda, como se verifica no ANEXO VI (A), às fls. 376/378; explica a fiscalização que as glosas relativas à locação de máquina de café ocorreram por a mesma “não ser utilizada nas atividades da empresa” e quanto aos móveis para escritório “por não se enquadrar no conceito de máquinas e equipamentos”;
- Bens do Ativo Imobilizado com base no Valor de Aquisição ou de Construção: as glosas recaíram sobre os prédios que não são utilizados na produção de bens destinados à venda pelos motivos e base legal apresentados no Relatório de Fiscalização, no qual foram também informados quais os prédios sobre os quais foram efetuadas as glosas; ainda, conforme exposto pelo Auditor-Fiscal, sobre tais prédios, embora glosados os créditos conforme apurados pela contribuinte, foram calculados no procedimento fiscal e autorizados créditos com base nos encargos de depreciação;
- Outras Operações com Direito a Crédito: nesta rubrica foram glosados créditos sobre bens utilizados como insumos, pelas razões já apontadas no ponto em que tratados tais créditos, bem como as respectivas despesas de fretes, estas sob o fundamento de que “como o principal não tem crédito, o seu frete também não tem, pois o acessório acompanha o principal”; também foram glosadas despesas de “aquisição cuja resumida descrição é software, sem a especificação das notas fiscais, data da operação e identificação do fornecedor”; e foi ainda glosada despesa que consta também na rubrica Serviços Utilizados como Insumos que, portanto, consta em duplicidade, sendo esta a razão da glosa;
- Crédito sobre Importações: conforme o Relatório de Fiscalização, os valores glosados, tanto de PIS/Importação como de Cofins/Importação correspondem aos “valores discrepantes com os informados pela empresa nos DACON’s de abril/2009 a junho/2009 e de dezembro/2009”; além destas discrepâncias, em dezembro/2009 houve glosa relativa a “pagamento referente à importação de serviços sem direito a créditos conforme descrito no Relatório de Fiscalização e Anexo III (C)”, como se verifica no ANEXO X (fls. 454/455).

Resta claro que não houve uma única glosa nos autos sem fundamentação, o que permite concluir serem impertinentes as alegações quanto à falta de fundamentação e, conseqüentemente, preterição de direito de defesa.

Por fim, sabe-se que as causas de nulidades são estipuladas art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, a saber:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Não se verificou nesses autos, entretanto, qualquer das hipóteses acima previstas.

III MÉRITO

III.1 Considerações iniciais

As glosas efetuadas pela fiscalização no trimestre tratado nestes autos recaíram sobre as seguintes rubricas, consoante “ANEXO I – Demonstrativos de Apuração dos Créditos do PIS e da COFINS não Cumulativos – 2º Trim/2008” do Relatório Fiscal:

- Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica;
- Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;
- Bens do Ativo Imobilizado com base no Valor de Aquisição ou de Construção;
- Outras Operações com Direito a Crédito; e
- Crédito relativos à Cofins/Importação.

Somente para a última rubrica não houve questionamento das glosas, mesmo que parciais, por parte da Recorrente.

III.2 Conceito de insumo

A Recorrente inicia o mérito do recurso com lições acerca do conceito de insumo e sua evolução até a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no bojo REsp nº 1.221.170/PR, em sede de repetitivo, no qual restou consignado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Não há qualquer ressalva quanto ao exposto pela Recorrente atinente ao conceito de insumo.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

No âmbito deste Colegiado, aplica-se ao tema o disposto no §2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Art. 62. [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Partindo-se da ampliação conceitual acima e demais normas relacionadas à tomada de créditos do PIS/Cofins não-cumulativos, passo a analisar os itens glosados pelo Fisco, para os quais a Recorrente apresentou sua irrisignação.

III.3 Taxa de condomínio e taxa de corpo de bombeiros

A Recorrente aduz que as despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica não se resumem ao pagamento do aluguel propriamente dito, mas abrangem igualmente os demais valores pagos em virtude do contrato de locação, taxa de condomínio e taxa de corpo de bombeiros, eis que são valores inerentes ao contrato de locação por ela celebrado, sem o qual

não poderia dar continuidade às suas atividades sociais, imperando aqui o conceito de insumo para efeito de creditamento do PIS/Cofins.

Passo a analisar.

Em relação às **Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica**, a fiscalização considerou válidos apenas os valores pagos a título de aluguel de prédios, glosando as taxas de condomínio e taxa de Corpo de Bombeiros.

Vejamos os trechos do Relatório Fiscal nesta parte (Grifei):

5— DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

Os arts. 30, inciso IV das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 prevêm o crédito sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

O ANEXO V contém as aquisições sujeitas a crédito.

O ANEXO V (A) corresponde à memória de cálculo apresentada pela empresa, estando destacadas em amarelo as glosas e em branco as aquisições geradoras de crédito.

O ANEXO V (B) lista somente as **glosas de taxa de condomínio e taxa de Corpo de Bombeiros**.

A enumeração de hipóteses específicas que autorizam o desconto de créditos das contribuições no art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002 – neste caso, o inciso IV do art. 3º das referidas Leis - são regras de exceção que não comportam a interpretação extensiva.

E sendo aluguel, condomínio e taxa de Corpo de Bombeiro despesas de natureza diferentes, não há que se falar, para o creditamento das despesas de condomínio e taxa de Corpo de Bombeiros, de aplicação do inciso IV do art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002, que só prevê o desconto de créditos em relação às despesas de "aluguéis de prédios".

Portanto devem ser mantidas as glosas.

III.4 Locação de móveis/materiais para escritório

Sustenta a Recorrente fazer jus ao crédito de PIS/Cofins sobre os dispêndios a título de locação de material de escritório, por considerar que materiais locados, ainda que para utilização no escritório da Recorrente, e, portanto, para o cumprimento de atividades administrativas, também são passíveis de gerar direito de crédito de PIS/Cofins, posto que essenciais à consecução do desiderato social da empresa.

A fiscalização assim se manifestou quanto à análise das Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica (Grifei):

6— DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

Os arts. 3º, inciso IV das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 prevêm o crédito sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

O ANEXO VI contém os itens sujeitos a crédito.

O ANEXO VI (A) corresponde à memória de cálculo apresentada pela empresa, estando destacadas em amarelo as glosas e em branco as aquisições geradoras de crédito.

O ANEXO VI (B) lista as **glosas** de locação de máquina de café por não ser utilizado nas atividades da empresa e **locação de móveis para escritório por não se enquadrar no conceito de máquinas e equipamentos.**

Conforme se vê, a fiscalização glosou tais dispêndios sob o fundamento de que não se enquadram no conceito de “equipamento”.

Acertado o procedimento do Fisco.

Não é possível associar móveis para escritório a máquinas e equipamentos.

Novamente aqui destaco que a enumeração de hipóteses específicas que autorizam o desconto de créditos das contribuições no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 – neste caso, o inciso IV do art. 3º das referidas Leis - são regras de exceção que não comportam a interpretação extensiva.

Portanto, esta glosa deve ser mantida.

III.5 Demais edificações que compõem o complexo industrial, com base no art. 6º da Lei nº 11.488/2007

Entende a Recorrente que deve ser reconhecido o direito ao creditamento da Cofins não-cumulativa, referente ao período dos presentes autos, sobre os bens do ativo imobilizado (todas as edificações que compõem o seu complexo industrial), no prazo disposto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, a saber, 24 (vinte e quatro) meses:

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de **24 (vinte e quatro) meses**, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Grifei)

Para a Recorrente, revelou-se errônea a conclusão fiscal de que certas edificações (prédios administrativos) não estariam abarcadas pelo prazo estipulados na Lei nº 11.488, de 2007, mas sim por aquele determinado no art.3º, VII, c/c §1º, III, todos da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, encargo de depreciação, o que resultaria em 300 (trezentos) meses.

Afirma ela que seu complexo industrial portuário situado em SUAPE (foto abaixo) engloba inúmeras edificações e todas elas fazem parte do processo produtivo da Recorrente, desde os prédios administrativos até os galpões onde as chapas de aço são cortadas e soldadas.



Conclui não haver, portanto, como desconsiderar que tais edificações estão incorporadas ao ativo imobilizado da empresa e foram construídas para utilização, ainda que indiretamente, na produção de navios cargueiros, além de plataformas offshore, navios de perfuração e barcos de apoio à indústria petrolífera.

E, por fim, pleiteia supletivamente, caso o entendimento defendido não prevaleça, a validação dos créditos da Cofins nos meses referentes ao período em comento considerando o prazo de 1/300 (um trezentos avos).

Passo a analisar.

A fiscalização assim fundamentou o procedimento fiscal:

7 — CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO - EDIFICAÇÕES

O arts. 3º, VII das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem a apuração de créditos relativos a tais despesas.

De abril/2008 a maio/2009 só há valores de créditos de PIS/COFINS referentes às construções de edificações relativos aos seguintes prédios/áreas: Escritório Almoarifado; Escritório Almoarifado (climatizado); Escritório de Área (19 unidades); Escritório de Área (19 unidades) - parte 2; diversas áreas de PRÉDIOS ADMINISTRATIVOS, tais como Escritório Central, Portaria, Vestiários, Ambulatório, Recrutamento, Verba de/para Acionistas, Muros e cercas, Construção da nova portaria industrial e de terceiros, Construção de abrigos para relógio de ponto, Serviço de arquitetura p/ prédio da segurança patrimonial.

Os gastos com tais prédios não foram considerados pela Fiscalização como inseridos no **art. 6º da Lei n.º 11.488/2007**, pois este dispositivo permite a apuração/apropriação de créditos de PIS e COFINS em 24 meses (apuração/utilização acelerada) **apenas sobre as edificações construídas para utilização na produção de bens destinados à venda**. Assim, os demais tipos de edificações utilizadas nas atividades da empresa que não a da produção, como por exemplo os mencionados acima, têm seus créditos apurados na forma do art. 30, VII c/c §1º, inciso III, todos da Lei n.º 10.833/2003 e da Lei n.º 10.637/2002, ou seja, sobre os encargos de depreciação.

De acordo com o art. 3º, inciso III e § 1º, inciso III e art. 15, inciso II da Lei n.º 10.833/2003, o crédito do PIS e da COFINS sobre as edificações utilizadas nas demais atividades da empresa não ligadas à produção têm por base o encargo de depreciação (coluna B acima) incorrido no mês.

Já o crédito do PIS e da COFINS a que se refere o art. 6º da Lei n.º 11.488/2007 tem por base o custo de aquisição ou de construção das edificações utilizadas na produção de bens destinados à venda. Neste caso, as contribuições incidentes na aquisição de bens para a construção das edificações integram o custo de aquisição, consoante o art. 32 da Lei n.º 10.865/2004, que acrescentou o §6º ao art. 41 da Lei n.º 8.981/95.

O ANEXO VII lista os valores das bases de cálculo dos créditos apurados pela Fiscalização, considerando os ANEXOS VII (A) e VII (B).

O ANEXO VII (C) discrimina o custo das construções líquido de PIS e COFINS cujos valores das colunas REALIZADO e INÍCIO DA DEPRECIÇÃO foram considerados na elaboração do ANEXO VII (A).

O ANEXO VII (A) discrimina o somatório de créditos de PIS e COFINS relativos aos imóveis/prédios utilizados na produção.

O ANEXO VII (B) discrimina a depreciação (base de cálculo dos créditos) dos prédios utilizados nas atividades da empresa, mas não no processo de produção.

Os valores da coluna REALIZADO do ANEXO VII (A) são calculados da seguinte forma: 1) divide-se o valor ativado líquido de PIS e COFINS da coluna REALIZADO do ANEXO VII (C) por (1-9,25%) e calcula-se o valor do ativo bruto das contribuições, conforme art. 32 da Lei n.º 10.865/2004. 2) Aplica-se o somatório das alíquotas de PIS e COFINS sobre o valor encontrado no item 1. Da mesma forma é calculado o valor da coluna REALIZADO do ANEXO VII (B).

As linhas destacadas em marrom claro do ANEXO VII (A) se referem a edificações não utilizadas diretamente na produção de bens destinados à venda, tendo seus créditos calculados com base nos encargos de depreciação, conforme art. 3º, inciso III e § 1º, inciso III e art. 15, inciso II da Lei n.º 10.833/2003. Estes itens integram o ANEXO VII (B) e os valores totais mensais do ANEXO VII (A) não os incluem.

Depreende-se do relato fiscal que o regramento do art. 6º da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, foi adequadamente aplicado pela fiscalização, ou seja, somente às edificações utilizadas diretamente na produção de bens destinados à venda, conforme determina esse comando legal.

Em relação às edificações não utilizadas diretamente na produção de bens destinados à venda, os créditos do PIS/Cofins foram calculados com base nos encargos de depreciação, conforme art. 3º, §1º, III, c/c o art. 15, II, da Lei n.º 10.833, de 2003. Portanto, ressalte-se aqui, restar desprovido de objeto o pedido suplementar para apuração de créditos com base nos encargos de depreciação no prazo de 1/300 (um trezentos avos), visto que tal procedimento já fora realizado pela autoridade tributária, conforme Relatório Fiscal.

Portanto, nada a ser retificado quanto a tais glosas.

III.6 Frete de insumos adquiridos com alíquota zero

Neste tópico, pleiteia a Recorrente o crédito da contribuição sobre os dispêndios com frete de insumos, independentemente de esses insumos serem sujeitos à alíquota zero.

A glosa foi assim tratada pela fiscalização em seu Relatório Fiscal:

8- OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

Esta rubrica contém aquisição de bens utilizados como insumos, que não geram direito a crédito como visto anteriormente, e os correspondentes serviços de frete. Como o principal não tem crédito, o seu frete também não tem, pois o acessório acompanha o principal.

Nota-se que a fiscalização glosou os serviços de fretes relacionados a insumos que não geram direito a crédito, por entender que, como o principal (insumo) não gera crédito, o seu frete também não gera, visto o acessório acompanhar o principal.

Assiste razão à Recorrente quanto à sua tese.

Podem ser utilizados na apuração das contribuições não-cumulativas as despesas referentes aos serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

Nesse sentido, foi decidida a matéria quando enfrentada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9303-007.562, cujo trecho da ementa transcrevo a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

[...]

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

É de se atentar, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

[...]

(Acórdão nº 9303-007.562 – 3ª Turma, Processo nº 13161.001369/2007-13, Relatora Tatiana Midori Migiyama)

Portanto, independentemente da tributação dos produtos adquiridos, o frete na aquisição de insumos utilizados no processo produtivo também gera direito ao crédito.

No entanto, em relação ao período destes autos (**2º Trimestre de 2008**) e à citada rubrica do Dacon (**13. Outras Operações com Direito a Crédito**), nota-se que não foi glosado pela fiscalização qualquer valor a título de frete, conforme prova o **Anexo VIII (B) – OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO – GLOSAS**.

As glosas para esta rubrica limitaram-se a valores relativos à suposta aquisição de software, R\$ 909,30 para cada um dos meses que compõem o trimestre (abril, maio e junho), item que será analisado no tópico seguinte deste voto.

Portanto, nada a ser provido neste ponto.

III.7 Aquisição de software

A Recorrente informa que os valores glosados pela fiscalização referem-se à aquisição de software, do fornecedor Intereng Engenharia e Sistema Ltda, aplicado diretamente na fabricação de produto final, cujo crédito é assegurado expressamente pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tanto pelo inciso II quanto pelo inciso VI, este último se considerarmos sua integração ao ativo imobilizado da empresa.

Diante de tais considerações, entende a Recorrente que deve ser reformado o Despacho Decisório de forma que os créditos da Cofins não-cumulativa, referente ao 2º Trimestre de 2008, sobre a aquisição de software, sejam reconhecidos em sua totalidade, ou, ao menos, os créditos correspondentes à sua depreciação.

A fiscalização assim justificou a glosa destes valores em seu Relatório Fiscal:

8- OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

Esta rubrica contém aquisição de bens utilizados como insumos, que não geram direito a crédito como visto anteriormente, e os correspondentes serviços de frete. Como o principal não tem crédito, o seu frete também não tem, pois o acessório acompanha o principal.

Nesta rubrica **também foi glosada a aquisição cuja resumida descrição é software**, sem a especificação das notas fiscais, data da operação e identificação do fornecedor. (Grifei)

Esta questão foi analisada com bastante propriedade pela decisão de piso, a qual concluiu pela procedência da glosa. Assim, por concordar com o que fora decidido em primeira instância quanto ao tema, adoto neste julgado, como minhas, as razões de decidir firmadas no voto do Relator Lázaro Roberto Lança, transcritas a seguir:

Segundo a fiscalização, na rubrica “*Outras Operações com Direito a Crédito*” foram glosados créditos relativos a: bens utilizados como insumos “*que não geram direito a crédito como visto anteriormente, e os correspondentes serviços de frete*”; um item que “*consta também na rubrica Serviços Utilizados como Insumos*”, que portanto, consta em duplicidade, sendo esta a razão da glosa; e também “*a aquisição cuja resumida descrição é software, sem a especificação das notas fiscais, data da operação e identificação do fornecedor*”. Examinando o “Anexo I – Demonstrativos de Apuração dos Créditos do PIS e da COFINS não Cumulativos – 2º Trim/2008” (fl. 153) e o “Anexo VIII (B) – Outras Operações com Direito a Crédito - Glosas” (fls. 438/453) verificamos que no trimestre em exame somente foram glosados os valores relativos à suposta aquisição de software acima mencionada.

A contribuinte contesta as glosas dizendo que o software em questão é utilizado diretamente na produção e que, portanto, o crédito estaria “*assegurado expressamente pelo art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tanto pelo inciso II (insumo utilizado diretamente no processo produtivo), como pelo inciso VI, este último se considerarmos sua integração ao ativo imobilizado da empresa*”; utiliza em seu processo produtivo inúmeros produtos intermediários “*que devem necessariamente ser medidos e controlados, evitando-se, assim, eventuais desalinhamentos e posições defeituosas de tubulações, dutos, entre outros*”, por meio dos softwares adquiridos seria possível obter “*um controle (dimensional) mais exato do processo global de produção*”. Assim, referidos softwares integrariam o conceito de insumo. Protestou pela juntada posterior das notas fiscais nº 219, de 07/04/2008, nº 228, de 07/05/2008, e nº 243, de 30/06/2008, emitidas pelo fornecedor Intereng Engenharia e Sistemas Ltda., que comprovariam suas alegações. A juntada das referidas notas fiscais foi efetivamente promovida no dia 27/05/2013, encontrando-se tais documentos às fls. 1296/1298.

Buscando robustecer sua argumentação a contribuinte citou ementa de Solução de Consulta (fls. 1149/1150), que entendemos oportuno trazer novamente à colação, porém, agora, com nossos destaques. Trata-se da Solução de Consulta SRRF08/Disit n.º 120, de 27 de abril de 2012, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDUSTRIA. SERVIÇOS DE “MANUTENÇÃO” DE PROGRAMAS.

Ensejam apuração de créditos de Cofins por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de “manutenção” que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano.

Os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de “manutenção” de programas de computador lhe ensejam apuração de créditos de Cofins, na forma do art.3º, II, da Lei nº10.833, de 2003, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de “manutenção” não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003; art.301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b, III, a, e § 4º; art.2º, ADI SRF nº04, de 2007. (destacamos)

Como se vê, a própria solução de consulta invocada pela contribuinte em defesa de sua tese não lhe socorre. Conforme alegado na manifestação de inconformidade, o software adquirido teria por objeto proporcionar “*um controle (dimensional) mais exato do processo global de produção*”. E no entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB expresso na Solução de Consulta SRRF08/Disit n.º 120, de 2012, em se tratando de pessoa jurídica dedicada a atividade industrial, despesas com programa de computador somente dão direito a créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins em se tratando “*de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção*”, o que não é o caso dos presentes autos à vista da alegação da contribuinte e muito menos se considerarmos as notas fiscais juntadas.

As notas fiscais mencionadas pela contribuinte e posteriormente juntadas às fls. 1296/1298 não asseguram direito a crédito nem comprovam o que a contribuinte afirmou na manifestação de inconformidade. Para melhor visualização, reproduzimos a seguir a cópia da Nota Fiscal n.º 219 (fl. 1296):

QUANT.		UNID.	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	P. UNIT.	TOTAL R\$
			SIGEDE - SERVIÇO DE GERENCIAMENTO DE DOCUMENTOS		450,00
			ADMINISTRAÇÃO - TRÁFEGO - HOST		185,85
			PERÍODO DE 25/01/08 A 24/02/08		309,21
			Retenção IR - 1,5%		
Imposto sobre serviços já incluído no preço dos serviços calculados à alíquota de 2% 18,90				TOTAL R\$	945,06

LANÇADO
Setor Fiscal

GRÁFICA MAIA DE TERESÓPOLIS LTDA - AV. DELFIM MOREIRA 8407 - VÁRZEA - TERESÓPOLIS RJ - CGC 28.708.281/0001-11 - INSC. EST. 80.814.941
02 TALÕES 50x4 DE 0201 A 0300 - AUTORIZAÇÃO 4427/2007 - PMT DE 18/12/2007 - IMP. 12/2007

Declaro que **INTERENG - ENGENHARIA E SISTEMAS LTDA** executou os serviços desta Nota de I.S.S. Nº 0219

EM _____

Como se vê, trata-se de Nota Fiscal de prestação de serviços discriminados como “SIGEDE – Serviço de Gerenciamento de Documentos Administração – Tráfego – Host”. E a natureza da operação constante na referida nota fiscal é “Consultoria”. O mesmo se verifica nas demais notas fiscais (fls. 1297/1298). Assim, estas notas fiscais não comprovam a alegada aquisição de software e, menos ainda, a alegada finalidade do software supostamente adquirido.

Também os valores das notas fiscais de fls. 1296/1298 evidenciam que estas não guardam nenhuma relação com as glosas em exame. Conforme se verifica às fls. 153 e 438, no ANEXO I e no ANEXO VIII (B) já acima referidos, os valores glosados nesta rubrica, relativos à suposta aquisição de software, seriam de R\$ 909,30 em cada um dos meses que compõem o trimestre (abril, maio e junho). E as notas fiscais de fls. 1296/1298 têm os valores de, respectivamente, R\$ 945,06, R\$ 1.212,19 e R\$ 1.660,93.

Assim, a contribuinte não comprovou sua alegação. Todavia, ainda que a alegação tivesse sido comprovada, não haveria o direito ao crédito pretendido, pois, como vimos, o software em questão não consiste em *programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção*”.

Deste modo, constata-se que também nesta rubrica foi correta a glosa.

Portanto, deve ser mantida a glosa.

III.8 Interpretação mais benéfica

Ao final de seu recurso, a contribuinte “Requer, ainda, que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica à Recorrente, tal como preconiza o art. 112 do CTN”.

No entanto, o dispositivo invocado pela Recorrente não guarda qualquer relação com o tema sob análise, créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Vejamos o referido dispositivo:

Art. 112. **A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades,** interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (Grifei)

Percebe-se que o citado artigo faz parte de capítulo do CTN intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, sem qualquer aplicação concreta ao caso sob análise.

Portanto, nada a ser provido quanto a este pedido.

IV CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes