Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.724217/2011-78

Processo nº	10480.724217/2011-78
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-007.146 – 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: 01/07/2009 a 30/09/2009

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. PRETERIÇÃO DE DIREITO DE DEFESA. DESRESPEITO À ORDEM DE IMPUTAÇÃO. 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, inexiste 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. BENS ADQUIRIDOS COMO INSUMOS. AQUISIÇÕES EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO.
Ainda quando o bem ou serviço seja utilizado como insumo nos exatos termos da legislação de regência, não há, por expressa vedação legal, o direito à apuração de créditos se os mesmos foram adquiridos com alíquota zero.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. SERVIÇOS DE PROJETOS E CONSULTORIA NAVAL.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços que tenham relação de pertinência com a produção, fabricação ou prestação de serviço, ainda que não tenham contato direto e não tenham seu aproveitamento vedado pela lei.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos da Cofins não cumulativa para os dispêndios referentes aos serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria naval; e fretes na aquisição de insumos.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais 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 **14-86.652 - 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 **06920.94103.301009.1.1.09-7524** e homologadas em parte as compensações declaradas nos PER/DCOMPs nºs 32917.63549.301009.1.3.09-3561, 10697.06953.301109.1.3.09-1864, 26695.02512.070410.1.7.09-6070, 31869.90972.181209.1.3.09-1532, 22886.05096.301010.1.7.09-3046, 31798.80006.150110.1.3.09-4620, 32290.15919.200110.1.3.09-9653, 42580.26496.290110.1.3.09-0114, 42651.67935.180210.1.3.09-1615, 01914.80757.190210.1.3.09-9649, 04507.24955.260210.1.3.09-5120, 38071.90382.080310.1.3.09-7372, 05374.52024.150310.1.3.09-3703, 14132.60137.140510.1.3.09-2767,

26466.44545.140510.1.3.09-3182, 22050.85414.200510.1.3.09-6327, 18828.07880.121110.1.3.09-1906, e 03851.28635.191110.1.3.09-2662.

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$ 7.683.273,80, o direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento nº 06920.94103.301009.1.1.09-7524, e homologou parcialmente as declarações de compensação vinculadas ao referido direito creditório. O crédito alegado, no importe de R$ 9.277.108,40, refere-se à Cofins não cumulativa do 3º trimestre de 2009, 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 nº	Processo nº	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, da 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 sénior 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 Itda ref:serviço de classificação p/fpu p55; planos de medicina e assist.médica.hospit, odonto; 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; facão 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 prevêem 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 nº 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 nº 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 analise 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 11/03/2013 (fls. 1238/1239), no dia 10/04/2013 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 1242/1263.

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 às declarações 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.

Em preliminares, 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 V.Sa., no Despacho Decisório ora vergastado,* data maxima venia, *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. 06920.94103.301009.1.3.09-7524.*
>
> *(...)*
>
> *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 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.*

Prossegue alegando a nulidade do Despacho Decisório *"por desrespeito à ordem disposta no art. 163 do CTN"*. Diz que a compensação não respeitou referida ordem, transcreve o dispositivo legal em questão, menciona os débitos compensados, repete o conteúdo do art. 163 anteriormente transcrito, e prossegue:

> *Tal determinação tem a finalidade de, ao mesmo tempo em que busca precaver possível prescrição da cobrança de débitos por parte da Fazenda Pública, visa evitar prejuízo ao contribuinte no pagamento de maiores valores de multa e juros, caso a compensação eventualmente não ocorra.*
>
> *Entretanto, conforme pode ser observado nos anexos "Listagem de Débitos/Saldos Remanescentes" e "Demonstrativo de Compensação" do r. Despacho (Doc. 11), com o devido respeito, V. Sa. não observou a ordem legal de imputação do pagamento disposta nos incisos citados, compensando, apenas a título de exemplificação, os débitos com vencimento em 19/02/2010 e deixando "em aberto" os débitos com vencimento em 15/01/2010, o que não pode prevalecer!*
>
> *Sendo assim, por estar em desacordo com a determinação legal (art. 59 do Decreto nº. 70.235/72), o r. Despacho Decisório é, por mais essa razão, nulo em sua integralidade, assim como o respectivo Processo de Cobrança n°. 10480.721.786/2013-23.*
>
> *Caso assim não se entenda, requer, então, a reforma do Despacho Decisório sob reproche, de modo que a compensação obedeça a ordem de imputação de pagamento, nos termos do CTN.*

Passa então à defesa do direito aos créditos glosados pela fiscalização. A este respeito, trata inicialmente *"**DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE OS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO**"*. Menciona os art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que transcreve. Refere-se à sua atividade econômica e à necessidade de insumos para o exercício de tal atividade. Afirma que os mesmos *"estão incluídos no rol de bens passíveis de creditamento do PIS e da Cofins"*, transcreve parcialmente ementas de soluções de divergência, e conclui:

> *Nesses termos, inquestionável o direito da Manifestante ao creditamento sobre o PIS e a COFINS não-cumulativos dos valores empregados na aquisição dos bens destinados à produção dos navios (que, repita-se, agregam-se à sua formação), tais como parafusos, porcas arruelas e toda a ferragem, como chapas e perfis estruturais, que a*

Manifestante acredita que tenham sido objeto de indeferimento, o que não pode prevalecer, devendo, assim, ser reformada a decisão sob reproche.

Contesta, a seguir, as glosas relativas ao *"**CRÉDITO SOBRE OS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO: SERVIÇOS DE ENGENHARIA NAVAL**"*. Diz que embora os serviços de engenharia naval possam, à primeira vista, não ser considerados como insumos, *"não há como prevalecer tal entendimento"*, pois, diversamente de outras indústrias de produção em massa, a indústria naval, como é o seu caso, *"por atuar no segmento de bens de capital cuja produção é de longo prazo, apresenta características distintas em todas as etapas do ciclo produtivo"*.

Refere-se ao nível de agentes reguladores deste ramo industrial, ao rigor técnico exigido, à necessidade de atendimento de diversas normas nacionais e internacionais, e diz que *"o aparato normativo por trás da indústria naval força a um nível elevado de terceirização de determinados serviços imprescindíveis em todas as etapas produtivas"*. Diz ainda que, por estas razões, *"habilitou e subcontratou diversas empresas visando atender as seguintes demandas: Detalhamentos técnicos de Engenharia, terceirização na fabricação de Estruturas Metálicas, Pinturas e Tratamentos de Superfícies, Usinagem, Caldeiraria, Montagem, Metalurgia, Instrumentação e Controle, entre outras, nos termos dos Contratos ora anexados por amostragem (Doc. 12)"*.

Discorre sobre as atividades desenvolvidas pelos serviços de engenharia, observa que tais serviços são exigidos pelos órgãos reguladores do setor, menciona portarias de tais órgãos, e diz que sem estes serviços *"o produto final da indústria naval não terá sua finalidade garantida e, consequentemente, não estará apto à conclusão de sua venda"*. Vale dizer, sem o cumprimento dessas exigências, o produto resultante de suas atividades *"não pode ser considerado técnica e comercialmente um produto pronto e acabado"*.

Acrescenta que se tratam, portanto, de serviços utilizados como insumo, cujo crédito está expressamente previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003. Cita jurisprudência administrativa e judicial, e conclui:

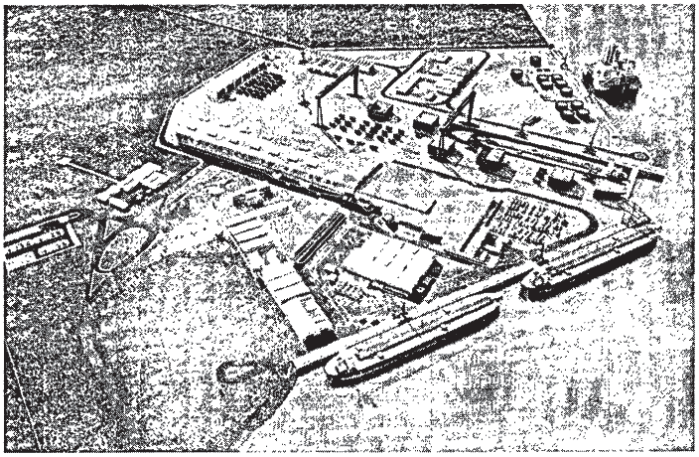
Da mesma forma, indispensáveis são os serviços de engenharia naval no processo produtivo da Manifestante, razão pela qual deve ser reformado o Despacho Decisório, para que o direito ao crédito do PIS sobre tais serviços seja reconhecido em sua integralidade.

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 3º trimestre de 2009, 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.

Caso o entendimento ora defendido não prevaleça – o que apenas se admite no plano hipotético -, a Manifestante ressalta que o Auditor Fiscal deve validar os créditos do PIS nos meses referentes ao período em comento considerando o prazo de 1/300 (um trezentos avos), fato sobre cuja concretização, no caso não há informações suficientes – em função da já demonstrada ausência de fundamentação do despacho.

A seguir, em tópico intitulado "***III.IV. DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE O FRETE***", diz que a fiscalização glosou créditos calculados *"sobre o frete pago na aquisição de insumos para a fabricação do produto final",* observa que *"a matriz do direito ao crédito sobre o frete relativo aos insumos adquiridos para a produção é o inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.833/2003"*, e afirma que *"a Lei nº 11.898/2009 acrescentou ao art. 3º da Lei nº 10.833/2003 o inciso IX com a finalidade de legitimar o aproveitamento de créditos que, à luz da redação do seu inciso II, não seria possível, já que esses créditos não estão vinculados aos insumos, mas ao produto acabado"*.

Sustenta que as glosas decorreriam de interpretação *"demasiado restritiva, de que somente seria possível o aproveitamento dos créditos relativos ao frete na operação de venda, porque expressamente referidos na Lei, vedando-se, por outro lado, o aproveitamento de créditos relativos ao frete na aquisição dos insumos"*, posto que *"não há qualquer diferença ontológica entre ambos os créditos, que decorrem de operações imprescindíveis ao desenvolvimento da atividade da empresa"*, e, ainda, porque *"a norma contida no inciso IX veio para ampliar o direito ao crédito sobre o frete, e não para restringi-lo"*. Alega ainda que o direito ao crédito sobre o frete incorrido *"não tem qualquer ligação direta com o regime de tributação do insumo adquirido"*. Cita jurisprudência administrativa e conclui:

É importante destacar que, nessa decisão, o CARF já partiu do pressuposto de que o crédito sobre o frete relativo à aquisição de insumos é assegurado ao contribuinte para, a partir daí, estendê-lo aos casos em que o produto transportado não sofre a incidência das contribuições - o que é até óbvio, já que o crédito discutido no caso é oriundo do serviço de frete e não da mercadoria transportada.

Diante dessas considerações, deve ser reformado o Despacho Decisório de forma que os créditos da Cofins não-cumulativa, referentes ao 3º trimestre de 2009, sobre o frete sejam reconhecidos em sua totalidade.

Inicia novo tópico, intitulado "***III.V. DO DIREITO AO CRÉDITO DA COFINS PAGO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ESSENCIAIS À ATIVIDADE-FIM DA MANIFESTANTE***". Observa que "*pelo princípio da não cumulatividade, é assegurado ao contribuinte o direito ao creditamento da Cofins paga na aquisição de insumos e/ou produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de produção ou industrialização*".

Acrescenta que "*no estabelecimento industrial naval, todos os insumos (matéria-prima, materiais intermediários, como tinta etc., e de embalagem) geram direito ao crédito, ainda que não integrem o produto final, bastando para isso que concorram direta e necessariamente para a confecção do produto, porque, utilizado no processo de fabricação, nele se consome".* Diz que a fiscalização não teria reconhecido *"os créditos da COFINS sobre a aquisição dos gases utilizados diretamente no processo de produção (Acetileno, CO2 Dióxido de Carbono, Nitrogênio e GLP – Gás liquefeito de petróleo), empregados em máquinas de cortes de chapas, no processo de soldagem com máquinas automáticas ou manuais e no aquecimento de chapas para conformação ou desempenho*", todos diretamente utilizados no processo produtivo, e que "*não podem ser confundidos com os que são utilizados na cozinha da empresa*". Conclui:

> Ad argumentandum tantum*, caso reste alguma dúvida a respeito da utilização dos créditos dos gases em comento, a Manifestante pede seja determinada a realização de perícia e/ou diligência fiscal, tudo em prol da* verdade material *que rege os processos administrativos fiscais.*

Por fim, apresenta seu *"**PEDIDO**"*:

> *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 disposto no r. Pedido de Ressarcimento, nos termos esposados.*
>
> *No mérito, acaso ultrapassadas as preliminares suscitadas, a Manifestante requer seja* parcialmente *reformado o Despacho Decisório ora impugnado, dando-se* total *procedência aos créditos da Cofins não-cumulativa, referente ao 3º trimestre de 2009, que compõem o Pedido de Ressarcimento da Manifestante, por ser esta medida da mais lídima 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 nº. 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. 1266/1659) cópias dos documentos mencionados na *"Relação de Documentos"* de fl. 1264, que reproduziremos a seguir (próxima página), observando antes, porém, que o *"Processo de Cobrança nº 10480.721.786/2013-23"* mencionado na referida relação é, na verdade, apenas um extrato daquele processo, o qual encontra-se às fls. 1466/1472:

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 – Pedidos de Compensação;

DOC. 08 – Despacho Decisório;

DOC. 09 – DARF's;

DOC. 10 – Processo de Cobrança nº. 10480.721.786/2013-23;

DOC. 11 – Listagem de Débitos/Saldos Remanescentes e Demonstrativo de Compensação;

DOC. 12 - Contratos de Prestação de Serviços;

DOC. 13 – Portaria nº. 118/DPC/2007;

DOC. 14 – Portaria nº. 354/DPC/2009;

DOC. 15 – Acórdão nº 3402-001.982 do CARF;

DOC. 16 – Acórdão nº 3401-002.075 do CARF.

Posteriormente, em 04/06/2013, juntou a petição de fls. 1664/1666, acompanhada de procuração e documento de identificação da signatária (fls. 1692/1693), documentos societários (fls. 1668/1688) e comprovante de inscrição e de situação cadastral relativo ao CNPJ (fl. 1690). Embora na referida petição tenha requerido *"a juntada, por amostragem, de notas fiscais dos serviços de engenharia utilizados como insumos (Doc. 04)"*, tais documentos não foram juntados.

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: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NULIDADE.

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.

ÔNUS DA PROVA.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é da contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.

DILIGÊNCIA.

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: 01/07/2009 a 30/09/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AQUISIÇÕES EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Ainda quando o bem ou serviço seja utilizado como insumo nos exatos termos da legislação de regência, não há, por expressa vedação legal, o direito à apuração de créditos se os mesmos foram adquiridos com alíquota zero.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES INCORRIDOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Dada a inexistência de previsão legal para apuração de créditos sobre fretes incorridos na aquisição de insumos, os créditos sobre tais fretes somente são possíveis pelo entendimento de que o frete integra o custo do insumo adquirido. Tratando-se de insumos adquiridos com alíquota zero, estes não ensejam a apuração de créditos e, por via de consequência, também não há direito a créditos sobre os respectivos fretes.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E DE CONSULTORIA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços administrativos e sobre serviços de consultoria, por ausência de previsão legal e porque os mesmos não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

1. A TEMPESTIVIDADE
2. OS FATOS
3. AS PRELIMINARES

3.1. A NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO – PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA

3.2. A NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR DESRESPEITO À ORDEM DISPOSTA NO ART. 163 DO CTN

4. AS RAZÕES DE DIREITO – O DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS

4.1. O DIREITO AO CRÉDITO SOBRE OS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

4.2. O DIREITO AO CRÉDITO SOBRE OS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO: SERVIÇOS DE ENGENHARIA NAVAL

4.3. O DIREITO AO CRÉDITO DE 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

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 4º trimestre de 2009, que compõem o Pedido 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 tempestiva e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido e apreciado.

II PRELIMINAR

II.1 Nulidade

II.1.1 A nulidade do Despacho Decisório por ausência de fundamentação – preterição ao direito de defesa

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. 06920.94103.301009.1.1.09-7524.
>
> Cumpre 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**, **02 (dois) Termos de Informação Fiscal** e o pelo próprio **Despacho Decisório**.

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

> **DESPACHO DECISÓRIO**
>
> [...]
>
> 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 nos Termos de Informação Fiscal às fls. 1108/1109 e 1220/1221**, que passam a integrar este ato, conforme o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99, resolvo:
>
> [...]
>
> **TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL SEORT/DRF/REC**
>
> [...]
>
> 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 3º trimestre de 2009, no valor de R$ 7.683.273,80. 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 os débitos relacionados nas DCOMP's às fls. 1112/1203, conforme planilhas do sistema de apoio operacional da Receita (SAPO) às fls. 1204/1213, resultando, ao final, que o crédito não foi suficiente para compensar todos os débitos,

> conforme listagem de saldo de débitos remanescentes às fls. 1204/1205, devendo ser efetuada a sua cobrança.
>
> Diante do exposto acima, sem prejuízo de posterior ação fiscal, propomos:
>
> [...]
>
> **TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL SEFIS/DRF/REC**
>
> [...]
>
> 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 exibir 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 seu pedido de ressarcimento, como prova a Intimação acostada à fl. 1.238, 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, Termos 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, consequentemente, preterição de direito de defesa.

II.1.2 A nulidade do Despacho Decisório por desrespeito à ordem disposta no art. 163 do CTN

Segundo a Recorrente, não foi obedecida, na compensação dos créditos parcialmente reconhecidos com os débitos declarados nos pedidos de compensação, a ordem expressamente determinada pelo art. 163 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sendo assim, conclui a Recorrente, por estar em desacordo com a determinação legal, o Despacho Decisória seria nulo em sua integralidade, assim como o respectivos Processo de Cobrança nº 10480.721841/2013-85.

Analiso.

Por ter sido tal questionamento apropriadamente analisado pela decisão de piso, adoto os correspondentes fundamentos constantes do voto do Relator Lázaro Roberto Lança como minhas razões para decidir esta parte do Recurso Voluntário:

> [...]
>
> A contribuinte alegou ainda a nulidade do Despacho Decisório sustentado que no procedimento de compensação não teria sido respeitada a ordem estabelecida no art. 163 do CTN. Referido dispositivo assim determina:
>
> > *Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:*

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

Como se percebe, a norma legal trata de situação completamente diversa da que se verifica nos autos. O dispositivo estabelece a ordem de imputação de pagamento que seja feito sem a individualização do tributo e período de apuração a que se refere. Com efeito, se a contribuinte faz um pagamento por meio de Darf, não pode a autoridade administrativa utilizar tal pagamento para a extinção de outro crédito tributário distinto daquele que, por meio do código da receita e do período de apuração, tenha sido identificado pelo sujeito passivo.

No tocante aos débitos compensados pelo sujeito passivo mediante declarações de compensação, a extinção dos créditos tributários é feita respeitando a ordem exata estabelecida pelo sujeito passivo. A este respeito, a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, em vigor quando da transmissão das declarações de compensação que a contribuinte vinculou ao pedido de ressarcimento em exame, assim dispunha:

*Art. 34. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, **poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB**, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.*

*§ 1º **A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação** gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

§ 2º A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

(...)

*§ 7º **Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação**.*

(...) (destaques acrescidos)

A Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que sucedeu a IN RFB nº 900, de 2008, na regulamentação da matéria, dispôs da mesma forma no § 7º de seu art. 41. E a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, atualmente em vigor, assim determina:

Art. 67. Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na declaração de compensação.

Os dispositivos mencionados referem-se à ordem indicada pelo sujeito passivo na declaração de compensação. Quando, a um mesmo direito creditório, a contribuinte vincula várias declarações de compensação, obviamente deverão ser compensados primeiro os débitos indicados na primeira declaração de compensação, depois, os indicados na segunda, e assim sucessivamente.

E não se diga que estas instruções normativas desrespeitariam o art. 163 do CTN. De plano, observamos que isto não ocorre, eis que os dispositivos em questão

tratam de matérias distintas. Além disso, não se insere na competência desta instância administrativa a apreciação de alegações que implicam na negação de eficácia ou vigência a normas legais ou infralegais regularmente inseridas no ordenamento jurídico.

Ainda a respeito das alegações de nulidade, cabe notar que não se verifica nos autos nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do citado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

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.

[...]

Portanto, nada a ser provido nesta parte.

III MÉRITO

III.1 Considerações iniciais

As glosas efetuadas pela fiscalização no trimestre tratado nestes autos recaíram sobres as seguintes rubricas, consoante "ANEXO I – Demonstrativos de Apuração dos Créditos do PIS e da COFINS não Cumulativos – 3º Trim/2009" do Relatório Fiscal:

- Bens Utilizados como Insumos
- Serviços Utilizados como Insumos;
- Bens do Ativo Imobilizado com base no Valor de Aquisição ou de Construção; e
- Outras Operações com Direito a Crédito.

Mesmo que parcialmente, as glosas dessas rubricas foram contestadas pela 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 irresignação.

III.3 Bens utilizados como insumos

Neste tópico, a Recorrente defende o conceito de insumo aos bens que emprega em seu processo produtos (construção de navio) e, por tal razão, deduz ser inquestionável o direito ao creditamento sobre o PIS e a Cofins não-cumulativos dos valores empregados na aquisição de tais bens.

Analiso.

A Fiscalização efetuou glosa dos dispêndios constantes da rubrica "Bens Utilizados como Insumos" não em razão de os correspondentes bens estarem fora do conceito de insumo, mas em razão de sua aquisição ser desonerada das contribuições, situação em que a norma disciplinadora do assunto veda o aproveitamento do crédito.

Isso fica bem claro no Relatório de Fiscalização, conforme a seguir:

> Os arts. 3°, inciso II das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem o crédito sobre os bens adquiridos para serem utilizados como insumos na fabricação de produtos. Entretanto, tais dispositivos legais devem ser interpretados conjuntamente com outros. **O art. 3°, § 2°, inciso II da própria Lei n° 10.833/2003 impõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**.
>
> 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 n° 10.865/2004** cuja redação foi dada pelo **art. 3° da Medida Provisória n° 428/2008** e pelo **art. 3º da Lei n° 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 n° 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 conceituai 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.

Portanto, o caso não envolve discussão sobre o conceito de insumo a recair sobre os bens adquiridos pela Recorrente para destinação ao seu processo produtivo, mas, sim, a impossibilidade de direito ao crédito sobre o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, conforme art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002.

E as aquisições de bens pela Recorrente não são sujeitas ao pagamento das contribuições, em razão do exposto no art. 28, X, da Lei nº 10.865, de 30/04/2004:

> Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:
>
> [...]
>
> X - materiais e equipamentos, inclusive partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro;

Assim, procedem as glosas efetuadas pela fiscalização quanto à rubrica aqui analisada.

III.4 Serviços de engenharia naval

A Recorrente defende o crédito da contribuição sobre os serviços de engenharia naval sob o argumento de que, "Sem a elaboração dos projetos e consultorias necessária para o planejamento de etapas e tarefas da indústria naval, seria impossível a execução da construção das embarcações".

Aduz que o nível de agentes reguladores atuantes no segmento em que atua, indústria naval, produção de longo prazo de bens de capital, obriga-a ao cumprimento de elevado rigor técnico para produção das embarcações e também no atendimento a diversas normas nacionais e internacionais, o que a força a um nível elevado de terceirização de determinados serviços imprescindíveis em todas as etapas produtivas.

Em função disso, a Recorrente diz ter habilitado e subcontratado diversas empresas visando atender às seguintes demandas: Detalhamentos técnicos de Engenharia, terceirização na fabricação de Estruturas Metálicas, Pinturas e Tratamentos de Superfícies, Usinagem, Caldeiraria, Montagem, Metalurgia, Instrumentação e Controle, entre outras, nos termos dos Contratos anexados em sede de Manifestação de Inconformidade.

Nesse contexto, segundo a Recorrente, os serviços de engenharia atuam na elaboração e acompanhamento dos projetos para a construção de estruturas metálicas, nos planos de cortes de chapas de aço, no processo de montagem e edificação, na execução de soldas e junções dos blocos, nas instalações elétricas e acomodações dos equipamentos e motores, bem como na instalação dos demais componentes dos navios.

Argui que, sem esses serviços que, frise-se, são exigidos pelos órgãos reguladores do próprio setor - como, por exemplo, no caso da Portaria nº. 118/DPC/2007 (Doc. 13 da Manifestação de Inconformidade), referente à ABS GROUP SERVICE DO BRASIL, e a Portaria nº. 354/DPC/2009 (Doc. 14 da Manifestação de Inconformidade), referente à AMERICAN BUREAU OF SHIPPING -, o produto final da indústria naval não terá sua finalidade garantida e, consequentemente, não estará apto à conclusão de sua venda.

Portanto, segundo ela, os serviços de engenharia naval revelam-se essenciais em sua atividade, razão pela qual faz jus ao crédito de PIS e Cofins incidentes sobre eles.

Passo a analisar.

No Relatório Fiscal, a fiscalização a analisou a rubrica "Serviços Utilizados como Insumos" nos seguintes termos:

> **3 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**
>
> [...]
>
> 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, § 1° da Lei n° 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. 8°, § 4°, inciso I, alínea b da **Instrução Normativa SRF n° 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.
>
> [...]
>
> 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. 3°, § 2°, inciso I da Lei n° 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 senior 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 periodicos; 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 ventas do brasil ltda ref:serviço de classificação p/fpu p55; planos de medicina e assist.médica,hospit., odonto; 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; facão p/jardim, esquadro de aço 300mm - stanley, nível de bolha; diária de carro pipa, dentre outros.

Deflui do Relatório Fiscal que a fiscalização não analisou na rubrica "Serviços Utilizados como Insumos" unicamente os alegados serviços de engenharia naval, mas diversos dispêndios, glosados pelas razões acima expostas.

As glosas realizadas pela fiscalização nesta rubrica podem ser assim demonstradas quanto aos seus valores, conforme "Anexo 1 – Demonstrativo de Apuração dos Créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos – 3º Trim/2009" do Relatório Fiscal:

JULHO/2009			**AGOSTO/2009**			**SETEMBRO/2009**		
DACON	FISCO	GLOSA	DACON	FISCO	GLOSA	DACON	FISCO	GLOSA
9.097.557,27	3.764.001,69	**5.333.555,58**	5.583.278,70	1.617.324,00	**3.965.954,70**	9.663.077,51	4.991.008,77	**4.672.068,74**

Portanto, embora a Recorrente inicie esta parte de seu recurso afirmando que "os créditos glosados se referem aos serviços de engenharia naval [...]", está comprovado que tais glosas são amplas e englobam vários serviços que o Fisco considerou fora do conceito de insumos.

Ainda, a Recorrente não discriminou, em seu recurso, quais o itens glosados pela fiscalização englobam os alegados serviços de engenharia naval. Disse ela que, apenas a título de amostragem, carrearia aos autos cópias das correspondentes notas fiscais de serviços, sem, no entanto, apresentá-las.

Destaque-se que vários dos serviços por ela enumerados, genericamente, em seu Recurso Voluntário não foram glosados pela fiscalização, conforme "Anexo III (A) – Memória de Cálculo Apresentada pelo Contribuinte – Serv. Utilizados como Insumos – Glosas em Amarelo" do Relatório Fiscal. Aqui, cito, por exemplo:

- Engenharia;

- Serviço de jateamento e pintura;

- Serviço de instalação de produtos; etc.

Dessa forma, por considerar que tais serviços de engenharia não abarcam todo, ou qualquer, tipo de serviço glosado nesta rubrica, considero plausível restringi-los nesta análise apenas a **serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos** e **consultoria naval**, o que encontra consonância, inclusive, com a argumentação desenvolvida pela Recorrente:

> Ora, Ilmo. Conselheiros! **Sem a elaboração dos projetos e consultoria necessária para o planejamento de etapas e tarefas da indústria naval, seria impossível a execução da construção das embarcações.**

Partindo-se dos pressupostos acima, passo a analisar a tese da Recorrente.

E, no que diz respeito à sua tese, acerca da essencialidade dos serviços de **projetos** e **consultoria naval** para a sua atividade econômica, entendo assistir-lhe razão, visto que tais serviços são imprescindíveis à existência, funcionamento e aprimoramento de seu processo produtivo (construção de embarcações, o que constitui o objeto mister social da pleiteante.

Assim, tomando-se neste ponto o conceito de insumo exposto no item **III.2** deste voto, considero essencial à atividade da Recorrente os dispêndios/serviços realizados/contratados

com **projetos** e **consultoria naval**, razão pela qual a glosa fiscal relativa a eles deve ser revertida.

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 do PIS/Cofins não-cumulativos, 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 aços 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 do PIS 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. 3°, VII das Leis n° 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 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 n° 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 §1°, inciso III, todos da Lei n° 10.833/2003 e da Lei n° 10.637/2002, ou seja, sobre os encargos de depreciação.

De acordo com o art. 3°, inciso III e § 1°, inciso III e art. 15, inciso II da Lei n° 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. 6° da Lei n° 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° 10.865/2004, que acrescentou o §6° ao art. 41 da Lei n° 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° 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. 3°, inciso III e § 1°, inciso III e art. 15, inciso II da Lei n° 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 nº 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 nº 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.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas de fretes na aquisição de insumos utilizados no processo produtivo não onerados pela contribuição.

III.7 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 do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos da Cofins não cumulativa para os seguintes dispêndios referentes ao processo produtivo da Recorrente:

- Serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria naval; e

- Fretes na aquisição de insumos.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes