



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

Processo n° 10768.004787/2010-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.927 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria Cofins
Recorrente SOG - OLEO E GAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad que davam provimento parcial para reconhecer o direito ao creditamento sobre desenhos técnicos e projetos.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Vinícius Guimaraes (Suplente Convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

"Tratam os autos de pedido de restituição e declaração de compensação formalizados em papel relativos a créditos de contribuições para o PIS e a Cofins retidos na fonte originários dos meses de abril, maio e junho (2º trimestre) de 2010, no valor total de R\$ 1.640.497,45.

A DRF de origem proferiu Despacho Decisório indeferindo o pedido de restituição e não homologando as compensações com base nele efetuadas, conforme fls. 431/442 (a numeração em referência é sempre a da versão digitalizada dos autos).

Em detalhada análise, a DRF de origem demonstrou que os valores pleiteados pela interessada não se revelam indevidos. Isso porque, do cotejo entre as informações das retenções constantes dos Dacon e Dirf, os valores passíveis de restituição evidenciaram-se inferiores aos que foram indicados pela contribuinte em seu pedido. Além disso, analisando-se as informações dos Dacon e DIPJ, constatou-se que houve desconto indevido de créditos calculados em relação aos insumos.

Cientificada desse despacho em 19/06/2012, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 16/07/2012 (fls. 448/431), alegando, em sua própria síntese:

Senhor julgador, são estes, em síntese, os pontos de discordância apontados nesta Manifestação de Inconformidade:

a) O período de apuração indicado no DARF anexado à carta de cobrança (08.08.1980) é incompatível com o período de apuração dos débitos compensados e dos períodos de apuração dos créditos pleiteados.

c) A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins relativas às operações correspondentes às atividades dos consórcios serão apuradas pelas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica. Os créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica.

d) Nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na forma da legislação em vigor, a retenção, o recolhimento e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, devem ser efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

d) O contribuinte retificou as declarações DIPJ 2011 (ano-calendário 2010) para sanar as inconsistências apuradas pela RFB.

e) O contribuinte está efetuando revisão de todas as DACONs e efetuará as retificações pertinentes, se for o caso.

f) O contribuinte está efetuando revisão de todas as DACONs e efetuará as retificações pertinentes, se for o caso.

Também consta da Manifestação interposta o seguinte pedido:

A forma utilizada pela interessada, ou seja, formulários aprovados pela IN 900/2008 para instruir seu pleito foi esclarecida pela interessada, conforme consta da "folha 720 tópico quadro 03 (continuação)", por esta razão a interessada solicita que seja acolhida sua pretensão quanto à forma de apresentação do pleito por ela utilizada inicialmente, pois posteriormente foram elaborados na forma exigida pela Receita Federal do Brasil, ou seja, Programa PERD/COMP, conforme segue:

[...]

Em 14/11/2012, a interessada interpôs a petição de fls. 642/643, nos seguintes termos:

(...)

A contribuinte apresentou em 16/07/2012 manifestação de inconformidade em razão da não homologação das compensações vinculadas ao crédito de PIS e Cofins retidos correspondente ao 2º trimestre de 2010.

Naquela oportunidade, restou pendente de localização o livro comercial que evidencia os registros contábeis correspondentes aos créditos tomados (Livro Razão). Anexamos ainda planilha demonstrativa das linhas das DIPJ 2011 AC 2010 e a respectiva correlação com o livro contábil, a fim de justificar as contas que geraram desconto de créditos a título de PIS e Cofins.

Vale destacar que não foi juntado anteriormente por se tratar de documento de demorada localização, já que a busca teve de ser realizada na contabilidade e arquivos da empresa.

Assim, o acervo contábil e os informes de rendimentos juntados ao presente requerimento, são de indiscutível importância para o esclarecimento do direito creditório, motivo pelo qual as Turmas Julgadoras admitem seu posterior recebimento, em homenagem à verdade material, conquanto antes do respectivo julgamento. [...]*Referidos documentos constam anexados aos autos às fls. 677/939.*

A Décima Quarta Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-49.163, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de manifestação de inconformidade tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente contestadas consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de manifestação de inconformidade tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente contestadas consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não-cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, pugnando o seguinte:

1. Refuta a decisão da DRJ em considerar não impugnada a divergência entre os valores apontados entre a DIRF e o DICON;
2. A aplicação do princípio da verdade material para se averiguar o que ocorreu no plano fático;
3. A efetiva e concreta impugnação dos valores de retenção, mediante a solicitação de retificação dos DICON e apresentação de documentos hábeis e idôneos;
4. Que utilizou valores retidos de meses anteriores e utilizou tais valores para deduzir o PIS e Cofins devidos nos meses objeto do pedido e que não haveria questionamento

quanto à utilização de valores superiores aos declarados em DIRF. Para comprovar, anexou demonstrativos com a composição da retenção na fonte por mês e os razões contábeis;

5. Que a DRJ desconsiderou a detalhada análise da documentação que comprovaria a apuração dos créditos de PIS e Cofins, juntada antes do julgamento da manifestação de inconformidade;

6. Que a diferença entre o crédito apontado no Dacon e a DIPJ não se resume à linha 34 da ficha 04A da DIPJ;

7. Que o termo "insumos" deve abranger todas as despesas e custos necessários à consecução do objetivo social da recorrente;

8. Que os serviços tomados de terceiros, despesas de viagens e locomoção, de transportes de mercadorias, gastos postais, material de escritório, telefone, internet, créditos contabilizados no centro custo de administração, serviços que não executados, impossibilitariam a obtenção da receita tributável e que todas as despesas administrativas mencionadas são necessárias ao cumprimento de suas obrigações contratuais;

9. Que tomou crédito sobre serviços de engenharia, tecnologia, desenhos e projetos, consultoria em projetos e montagens;

10. Que os serviços alocados na conta de SERVIÇOS TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA se referem à Setal Engenharia relacionados com a atividade e projetos de exploração do objeto social da recorrente.

11. Que os serviços de apresentação de dados de DOCUMENTOS DE SEGURANÇA OPERACIONAL (DSO), auditoria e serviços especializados em geral são necessários à obtenção da receita;

12. A realização de diligência para comprovação do direito creditório, no caso de necessidade de eventual esclarecimento sobre as alegações deduzidas.

Os autos foram baixados em diligência para que se juntasse o documento de ciência, tendo sido informado que a recorrente compareceu de forma espontânea e solicitou a juntada do recurso voluntário, data em que foi considerada intimada.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator..

O recurso interposto atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, é necessário delimitar o litígio nos termos do artigo 16, III¹ do Decreto nº 70.235/1972, ou seja, verificar as infrações apontadas e os pontos de discordância impugnados.

O pedido da restituição efetuado pela recorrente detalhou os valores retidos (e-fls. 4), que demonstram que as retenções ocorreram no período de 09/04/2010 a 30/06/2010, ou seja, retenções ocorridas no segundo trimestre de 2010.

A análise do Dacon e da DIPJ, para o PIS, resultou nas seguintes infrações:

A primeira infração apurada pela autoridade fiscal foi a glosa da diferença a menor de R\$ 36.342,06 de PIS e R\$ 167.732,72 de Cofins, em razão da diferença os valores da DIRF e os valores utilizados no Dacon ser inferior ao pedido de restituição. Assim, os valores do Dacon foram considerados corretos e inferiores ao valores da DIRF. Porém, esta diferença é que deveria representar os valores das retenções não utilizadas e que é menor que os valores pedidos.

A segunda infração diz respeito à limitação de tomada de créditos de "serviços utilizados como insumos", linha 3 da ficha 06A do DACON, que, para o segundo trimestre, cuja base totalizou R\$ 15.498.832,43 (e-fls. 145, 173 e 201) ao passo que na linha 34 da ficha 04A da DIPJ (e-fl. 402) totalizou R\$ 10.886.266,25. Assim, o custo de serviços prestados por PJ do segundo trimestre informado na DIPJ foi inferior ao serviços tomados como insumos, no mesmo período, no Dacon. Então, a autoridade fiscal limitou, mês a mês, os valores ao custo informado em DIPJ, de forma proporcional aos valores originalmente informados, resultando em glosa no trimestre de R\$ 76.921,38.

A terceira infração diz respeito ao transporte a maior dos valores de créditos remanescentes de um mês anterior para o mês seguinte. Neste sentido, o crédito remanescente do mês de março/2010 foi R\$ 221.308,55, conforme linha 14 da ficha 14 (e-fl. 121) deveria ser o inicial do mês de abril. Porém, em abril, o valor informado na linha 01 da ficha 14 foi de R\$ 315.975,66 (e-fl. 149), havendo um transporte indevido de R\$ 94.667,11. O mesmo ocorreu em maio e junho/2010, perfazendo um total indevido de R\$ 174.430,46.

Portanto, do total de PIS retido, pedido em restituição no valor de R\$ 292.143,36, restariam apenas R\$ 4.449,76, depois das glosas efetuadas pelas três infrações acima de R\$ 287.693,90 (36.342,06+76.921,38+174.430,46).

Entretanto, a autoridade fiscal argumentou que as receitas sujeitas à não-cumulatividade perfizeram R\$ 6.843.848,40 (soma das linhas 01 da ficha 07B dos Dacon), representando 8,876% do total de receitas auferidas, enquanto as receitas sujeitas à cumulatividade perfizeram R\$ 70.265.242,41 (soma das linhas 04 da ficha 07B dos Dacon), representando 91,124% do total de receitas. Como a apuração de créditos comuns é proporcional ao rateio de receitas, aplicando este percentual ao valor de R\$ 10.886.266,25, concluir-se-ia que apenas 8,876% deste valor poderia gerar crédito. Assim, os outros 91,124% absorveriam o valor de serviços correspondente a R\$ 4.449,76, ou seja, R\$ 269.682,42 - 2,5% do total de serviços na DIPJ.

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A presunção adotada pela autoridade fiscal não destoaria da realidade, pois ao admitir a informação da Dacon como verdadeira, implicaria a conclusão de que todos os serviços adquiridos de PJ informados na DIPJ no valor de R\$ 10.886.266,25 teriam sido utilizados na prestação de serviços sujeitos à não-cumulatividade de R\$ 6.843.848,40, ao passo que nenhum valor teria sido utilizado na prestação de serviços sujeitos à cumulatividade de R\$ 70.265.242,41. Assim, a presunção de que os serviços sejam comuns às duas receitas seria compatível com a realidade das receitas auferidas. Então, a quarta infração é a exclusão dos serviços utilizados como insumos, vinculados por rateio de receitas, às receitas cumulativas, cujo montante é muito superior ao crédito remanescente de PIS e Cofins, após as glosas relativas às três primeiras infrações.

Esta metodologia e cálculos foram estendidos para a Cofins.

Por sua vez, a recorrente impugnou o indeferimento do pedido de restituição, alegando:

1. Que o período de apuração nas cartas cobrança de 08/08/1908 seria incompatível com o período objeto do pedido de restituição;
2. Que poderia descontar dos valores das contribuições os créditos em relação aos bens para revenda e bens e serviços utilizados como insumos;
3. Que os serviços utilizados como insumos foram empregados exclusivamente na execução de serviços sujeitos à não-cumulatividade e que os créditos relativo ao fornecimento de mercadorias referiam-se exclusivamente às mercadorias sujeitas à não-cumulatividade;
4. Que a contribuinte era integrante de consórcios para execução de empreendimentos e que poderia registrar créditos de PIS e Cofins permitidos em legislação;
5. Que, em recente revisão, constatou erro no preenchimento da DIPJ 2011 e providenciou sua revisão e que efetuará as revisões do Dacon e emitirá as retificações;
6. Que a forma para apresentação está correta e solicita que seja acolhida sua pretensão;
7. Que a recorrente pode recuperar como crédito os valores retidos pelas fontes pagadoras, bem como se creditar dos bens adquiridos para revenda e bens e serviços utilizados como insumos;
8. Que as empresas integrantes dos consórcios respondem pelos tributos devidos proporcionais às suas participações nos empreendimentos, sendo que cada pessoa jurídica deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação, o mesmo se aplicando às apurações das contribuições e às retenções;

Anexou à manifestação de inconformidade, a DIPJ retificada, os comprovantes de rendimentos pagos e a retenção de imposto de renda, documentos da representação, mídia contendo o arquivo eletrônico da contestação e cópias das PER/DCOMPs e, ao final, pede o deferimento de seu pleito.

Posteriormente, em dezembro/2012 (aproximadamente cinco meses após o protocolo da manifestação de inconformidade) protocolou petição, juntando o Livro Razão das contas relativas aos créditos e planilha demonstrativa das linhas da DIPJ 2011/2010 e a respectiva correlação com o Livro Razão, a fim de justificar as contas que geraram desconto das contribuições.

Já a DRJ considerou não impugnada a matéria relativa à primeira infração, considerando não haver provas de que as informações nas DIRFs estejam equivocadas. Porém, o colegiado *a quo* conheceu e apreciou a documentação juntada *a posteriori*, diferentemente do alegado pela recorrente, conforme excerto da decisão recorrida:

"Não obstante, antes dos autos virem a julgamento, a interessada fez juntar documentos e planilhas que, segundo alega, referem-se à comprovação dos créditos passíveis de desconto.

Para que não se alegue cerceamento de direito de defesa, nem ofensa ao princípio da verdade material, conheço dos documentos apresentados como integrantes da manifestação originalmente interposta.

Esclareça-se apenas, no que tange à retificação da DIPJ procedida após a ciência da interessada do Despacho Decisório destes autos, bem como à eventual retificação que tenha a contribuinte efetuado em seus Dacon (posto que ela menciona apenas a possibilidade de proceder a outras retificações), que tais, por si só, não podem neste momento processual ser tomados como prova. Assim, na hipótese de informação incorreta na declaração anteriormente prestada, cumpre à interessada apresentar documentos com força probatória superior a mera declaração – o que parece ter ela pretendido mediante a documentação que anexou às fls. 677/939."

Por sua vez, em recurso voluntário, a recorrente alegou a inexistência de falta de impugnação da matéria considerada preclusa e defendeu que as diferenças relativas às retenções decorrem da não utilização das retenções em períodos anteriores (4º trim/2008 e ano de 2009) e que o conceito de insumo abrange todas as despesas e custos necessários à obtenção da receita, pleiteando pela tomada dos créditos das contribuições sobre os serviços especificados na planilha de e-fls. 678/679.

Analisando a manifestação de inconformidade, constata-se que a recorrente não questionou os valores constantes da DIRF considerados pela autoridade fiscal nas e-fl. 434 e 438 (e nem poderia, já que correspondem aos comprovantes apresentados em impugnação nas e-fls. 534/540), nem abordou a diferença relativa à primeira infração, como alega em seu recurso voluntário. Apenas discorreu sobre a possibilidade jurídica de utilizar as retenções, o que, em momento algum, foi desconsiderado pela autoridade fiscal. A abordagem das disposições relativas à existência dos consórcios também não possui qualquer vínculo com as infrações detectadas e nem sequer foram reiteradas em recurso voluntário.

Portanto, correta a preclusão processual declarada pela DRJ, considerando que a primeira infração não fora impugnada. Aliás, a alegação efetuada apenas em recurso voluntário quanto à utilização de retenções anteriores, inexistente na manifestação de inconformidade, reforça a conclusão do colegiado *a quo*.

Afasto, portanto, a preliminar arguida.

Destaca-se, ainda, que a terceira infração, relativa ao transporte errôneo dos saldos de créditos remanescentes de um mês para o mês seguinte, nas fichas 14 dos Dacons, também não foi impugnada pela recorrente, nem na manifestação nem em recurso voluntário, razão pela qual tais valores serão considerados definitivos.

Já a segunda infração foi efetivamente contestada na documentação juntada posteriormente à manifestação de inconformidade, mas antes do julgamento proferido pela DRJ, o que levou àquele colegiado a conhecer e apreciá-la, enquanto a quarta infração também foi contestada mediante a afirmação de que "*os serviços utilizados como insumos foram empregados exclusivamente na execução de serviços sujeitos à alíquota de 1,65% PIS e 7,6% COFINS*".

Ocorre que em recurso voluntário, a recorrente não reiterou a alegação de que os serviços eram exclusivos das receitas não-cumulativas, mas apenas que eram necessários à obtenção das receitas da recorrente, restringindo o litígio ao conceito de insumos de PIS e Cofins, matéria de mérito que será a única a ser apreciada neste julgamento de recurso voluntário.

Passo à análise da glosa dos créditos da não-cumulatividade.

A autoridade fiscal glosou os créditos em razão da limitação dos mesmos aos serviços prestados por pessoa jurídica, informados como custos dos serviços prestados, na linha 34 da ficha 04A da DIPJ.

Por sua vez, a recorrente alegou ter cometido erro de preenchimento na DIPJ, procedendo à sua retificação, além de explicitar a composição dos valores informados no Dacon e juntar cópias do Livro Razão, pugnando ainda pelo conceito amplo de insumo, equivalente a todos os custos e despesas necessários à obtenção da receita.

Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

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

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção

de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

O STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

Embora publicado, tal acórdão ainda não transitou em julgado, sendo sua aplicação ainda não obrigatória.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

***Súmula CARF nº 19:** Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

Solução de Divergência nº 14/2007:

***ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins **EMENTA:** Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

Solução de Divergência nº 35/2008:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-

primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

Acórdão nº 930301.740:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 3202001.593:

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas),

portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Acórdão nº 3201-001.879:

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.

INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.

Acórdão nº 3401-002.860:

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Acórdão nº 3301-002.270:

COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.

Acórdão nº 3403-003.629:

NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

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

Considero, pois, que a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que os custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem, em regra, gerar créditos, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Destarte, afastado a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos das contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Então, passo a analisar as rubricas especificamente detalhadas pela recorrente às e-fls. 678/679. Ressalva-se, de imediato, que os valores de 334204 - SERV TERCEIRO PJ LINHA PERMANENTE , 334206 - SERV TERCEIRO PJ - GENERIC PERMANENTE e 334207 - SERVICO TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA, informados na ficha 04-A, linha 34, não foram objeto de glosa e correspondem ao valor de R\$ 10.886.266,25, considerado pela autoridade fiscal.

Em relação aos valores informados pertencentes à ficha 05, destacam-se que estão informados como despesas operacionais e não custos. As descrições se referem a: materiais de escritório, material de proteção pessoal, material de informática, serviços de terceiros - pessoa jurídica, serviços de terceiros - consultoria, serviços terceiros linha, despesas de viagem, despesas de condução e locomoção, telefone, comunicações, despesas com reproduções, correio, malote, e gastos postais, material de consumo, serviços de informática, serviços terceiros pessoa física, serviços advocatícios e de auditoria, serviços com ocupação de imóvel, serviços de terceiros linha, leasing, despesas de depreciação, despesas com

reproduções, manutenção. A informação de que se tratam de despesas, por si só, já exclui os valores do conceito de insumo, cujo pressuposto é estar inserido no custo de produção ou da prestação de serviços.

Pela descrição contida em algumas contas, especialmente as denominadas 343101 SERV DE TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA, 343107/353108 SERV TERCEIROS PJ LINHA e 353101 SERV TERCEIROS PESSOA JUR indicam se tratar de pagamentos a consultorias, corretora de valores, reembolso de despesas, empresas de desenhos técnicos e consultorias, que se referirem a projetos, seriam despesas anteriores à serviços de construção, serviços diversos como consultoria, comunicação, processamento de dados, gestão da informação, medicina do trabalho etc, sem indicação da inserção destes serviços nos custos dos serviços prestados.

Já os serviços relacionados como pertencentes à linha L43 - Outros custos da ficha 04A da DIPJ, compõem os custos dos serviços prestados. Porém, as despesas relativas a licença de uso de software, despesas de viagem, telefones, telex, etc, material de escritório, reprodução, comunicação e gastos postais, seguros, em princípio, não geram créditos, pois não são inerentes à prestação de serviços de engenharia relacionados à exploração e refino de petróleo, construção, manutenção e operação de plataformas marítimas de petróleo e gás e comercialização de equipamento.

Da descrição das contas, a única que se amoldaria, em tese, a insumo, seria a 333401 - COMBUST, LUBRIFI, LAVAGEM, MANUTENÇÃO. Porém, não há descrição do serviço a que se refere, impossibilitando qualquer avaliação de modo a enquadrar na prestação de serviço constante do objeto social, uma vez que a única informação é de que se trata, aparentemente, de fornecedor de vidros. À míngua de qualquer outra informação, não há como vinculá-lo à prestação de serviço.

Relativamente ao pedido de diligência, entendo que os documentos acostados indicam tratar os créditos pleiteados de despesas operacionais, cuja descrição contida no Razão contábil não se amolda ao conceito de insumo.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède