



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

Processo n° 10882.721904/2014-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.169 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2016
Matéria PIS E COFINS
Recorrente BRASANITAS EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

Ementa:

ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos imputados ao contribuinte e cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do auto de infração o crédito tributário resultante da reversão das glosas com gastos de material de consumo e gastos com manutenção de equipamentos, em face de carência probatória da fiscalização. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Maria Aparecida Martins de Paula, que negaram provimento na íntegra. Sustentou pela recorrente o Dr. Ricardo Oliveira Godoi, OAB/SP 143.250.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência do contribuinte por via eletrônica em 03/09/2014 (fl. 138), lavrados para exigir o crédito tributário relativo ao PIS e à COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2011, em face de falta de recolhimento das contribuições, decorrente de glosas efetuadas nos créditos tomados pelo contribuinte ao longo do ano calendário.

Segundo o termo de verificação fiscal de fls. 105/119, a fiscalização analisou as contas dos grupos contábeis 310, que engloba "custos diretos" (linhas 02 a 10 do DACON) e as contas do grupo 320, que reúne os "gastos diretos" (linha 13 do DACON), efetuando as glosas dos créditos em relação aos gastos que não guardavam relação de pertinência direta com os serviços prestados, conforme discriminado nas fls. 106/114.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, que todos os valores glosados pela fiscalização se enquadram como insumos intrínsecos aos serviços prestados. Disse que desenvolve atividades de limpeza e conservação em bens públicos e privados; ajardinamento e paisagismo; controle de pragas e desinfecção; e que oferece mão-de-obra especializada para uma série de serviços. Para executar sua prestação de serviços, vale-se principalmente da força de trabalho humana e de materiais de consumo e equipamentos utilizados por seus funcionários. Sustentou que todos os custos e despesas incorridos pela empresa na manutenção de suas atividades devem gerar créditos das contribuições. Impugnou as glosas efetuadas, procurando demonstrar a relação de pertinência e de essencialidade dos itens glosados com o objeto social da empresa.

Por meio do Acórdão nº 55.370, de 25 de junho de 2015, a 2ª Turma da DRJ - Porto Alegre julgou a impugnação improcedente. O julgado recebeu a seguinte ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Cabe à impugnante o ônus probatório daquilo que alega.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro do regime de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro do regime de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011
MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO.

A redução da multa de ofício é aplicada nos casos previstos em lei, de acordo com o momento em que se dá o pagamento ou pedido de parcelamento.

ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS.

MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judicial, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

O tempestivo protocolo de peça reclamatória suspende a exigibilidade do crédito tributário eventualmente lançado/cobrado, até o desfecho do processo administrativo.

Impugnação Improcedente"

Regularmente notificado em 12/08/2015 (fl. 289), o contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 291/314 em 18/08/2015 (fl. 292), no qual reeditou parcialmente as alegações de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais para sua admissibilidade e, portanto, merece ser conhecido pelo colegiado.

Mais uma vez depara-se o colegiado com a glosa de créditos no regime não cumulativo das contribuições, efetuada a partir do cotejo entre as atividades da empresa e os nomes das contas de custos e despesas, tendo como parâmetro normativo os atos infralegais que fixaram o conceito de insumo e algumas soluções de consulta.

A defesa adotou o procedimento de praxe nos recursos voluntários: sustentou que todas as despesas necessárias à manutenção das atividades da empresa estão aptas a gerarem os créditos das contribuições e discorreu sobre cada glosa procurando demonstrar que todos os valores correspondem a créditos admitidos pela legislação.

As partes não apresentaram nenhum laudo e nenhuma explicação acerca de quando, como e onde os itens glosados são empregados nas atividades empresariais.

No que concerne ao alcance do termo "insumo" utilizado nas leis que instituíram o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, a Administração Tributária adota o conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, alegou de forma genérica que os itens glosados são indispensáveis ao seu processo produtivo, enquadrando-se perfeitamente ao permissivo legal que dá direito ao crédito.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo "insumo" fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo "insumo" um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo **a produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...).”

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...)"

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade de o produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, onde foram enumerados de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de

considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos das contribuições não cumulativas, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99¹.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Adotando como parâmetro que apenas os gastos classificáveis como custo para de produção do bem ou para a prestação do serviço geram créditos das contribuições, passa-se à análise das glosas em espécie na ordem em que foram contestadas no recurso voluntário.

GASTOS COM MATERIAL DE CONSUMO (HIGIENE, IMPERMEABILIZANTE, JARDINAGEM, ETC)

Conforme se lê na fl. 106, a fiscalização efetuou a glosa de **serviços contratados junto a terceiros**, sob a justificativa de que não geram créditos das contribuições, por se destinarem às atividades meio da pessoa jurídica contratante, *in verbis*:

310.4202 e 320.4202	Material Consumo – Higiene	Não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas jurídicas, se destinem a atividades meio da PJ contratante.	Art. 8, § 4º, II da Instrução Normativa SRF nº 404 de 2004
---------------------	----------------------------	---	--

A partir da fl. 308 do recurso voluntário, a defesa contestou a glosa de materiais de consumo, basicamente porque os materiais de higiene, impermeabilizantes, acessórios, jardinagem, etc, seriam insumos diretamente empregados na prestação de serviços.

Assim, estamos em que a justificativa apresentada pela fiscalização para a glosa dessa diferença na conta "material de consumo" foi que **serviços contratados junto a terceiros**, não dão direito a crédito porque foram aplicados nas atividades meio do contribuinte; enquanto que a defesa contesta a glosa como se elas se referissem a insumos e não a serviços.

¹ Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

Compulsando os autos, verifica-se que não existe nenhum documento que permita ao julgador verificar se a glosa se refere a serviços contratados junto a terceiros ou a insumos; não existe nenhum documento que permita verificar qual foi o serviço contratado perante terceiros; e nem qual foi a atividade meio em que o suposto serviço teria sido aplicado.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 estabelece o seguinte:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito

Considerando que a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, nos processos de determinação e exigência de créditos tributários, o ônus da prova dos fatos imputados ao contribuinte é da fiscalização, só resta a este colegiado reverter a glosa efetuada sob esta rubrica, pois não se sabe com segurança se a fiscalização glosou serviços ou insumos. E admitindo-se que tenha glosado serviços nesta rubrica, não se sabe qual foi a atividade meio que os supostos serviços teriam sido utilizados, pois o termo de verificação não dedicou uma só linha à descrição das atividades desenvolvidas pelo contribuinte.

GASTOS COM MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS

Relativamente à conta Manutenção do Ativo, verifica-se que a fiscalização glosou créditos tomados sobre gastos com serviços contratados junto a terceiros, que se destinavam às atividades meio da pessoa jurídica, conforme discriminado na fl. 112:

310.4242 e 320.4242	Manutenção do Ativo: Equipamentos	Não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas jurídicas, se destinem a atividades meio da PJ contratante.	Art. 8, § 4º, II da Instrução Normativa SRF nº 404 de 2004
---------------------	--------------------------------------	---	--

Na fl. 310 de seu recurso voluntário, a defesa contestou essa glosa, sob o argumento de que a Solução de Consulta nº 190, de 18 de outubro de 2012 reconheceu o direito aos créditos sobre valores de aquisição de partes, peças e serviços de manutenção realizados em máquinas e equipamentos.

No caso destes gastos, é incontroverso que o gasto se refere a serviços, pois a defesa ao transcrever a ementa da referida solução de consulta destacou com negritos a parte relativa a serviços, conforme excerto de fls. 311:

peças com o produto em fabricação. Igualmente, os serviços de manutenção realizados nas mesmas máquinas e equipamentos, por pessoa jurídica domiciliada no País, também se subsomem no conceito de insumo para os mesmos fins. (g.n.)

Portanto, neste item a controvérsia gira em torno da natureza do serviço: o fisco alega que se trata de serviço empregado na atividade meio da empresa; enquanto que o contribuinte alega que se trata de serviço empregado na manutenção de equipamentos empregados diretamente na prestação de serviço.

Mais uma vez não é possível encontrar nos autos nenhum elemento que permita ao julgador aferir a procedência ou a improcedência das alegações das partes. A fiscalização não descreveu e nem juntou nada que permita identificar qual foi a atividade meio beneficiada pelo serviço e a defesa não trouxe aos autos nenhuma prova de que tais serviços foram aplicados em equipamentos empregados diretamente na prestação dos serviços descritos em seu objeto social. Em síntese, não se sabe nada sobre quais são os equipamentos que receberam os serviços e nem onde e como são empregados.

Considerando que a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, nos processos de determinação e exigência de créditos tributários, o ônus da prova dos fatos imputados ao contribuinte é da fiscalização, só resta a este colegiado reverter a glosa efetuada sob esta rubrica, pois não se sabe com segurança qual ou quais foram os equipamentos que receberam o serviço e nem qual a atividade meio em que teriam sido utilizados.

GASTOS INERENTES À FORÇA HUMANA EMPREGADA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A fiscalização glosou gastos com "perícias médicas", sob o argumento de que tal serviço não se enquadra como insumo e também com "assistência médica", sob o argumento de que é um serviço que se destina a atividade meio da pessoa jurídica.

Na fl. 311/312 a defesa alega que esses gastos são incorridos com a força de trabalho e, portanto, devem gerar o crédito das contribuições.

Conforme se viu alhures, somente os gastos enquadráveis como custo para a produção de bens e serviços estão aptos a gerarem créditos das contribuições.

Sendo incontroversa no processo a natureza desses gastos, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização, pois ainda que tais gastos sejam incorridos com os profissionais que prestam os serviços executados sob responsabilidade da recorrente, tais gastos se enquadram como despesas operacionais e não como custo de produção dos serviços prestados.

GASTOS COM REFEIÇÕES E COPA

A fiscalização glosou créditos tomados sobre gastos com "refeições e copa", sob o argumento de que a alimentação fornecida pela própria empresa não se enquadra no conceito de insumo aplicado na prestação de serviços.

A defesa contestou a glosa alegando que se os arts. 3º, X, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam o crédito sobre o auxílio alimentação, os gastos com a alimentação fornecida diretamente pela empresa também devem ser considerados insumos na prestação de serviço.

Não tem razão a recorrente. Os gastos com auxílio alimentação estão contemplados com o direito de crédito, em virtude de previsão legal específica e casuística, nos termos dos dispositivos legais citados pela defesa.

Já os gastos com a alimentação fornecida pela Brasanitas não estão contemplados no referido dispositivo e nem se enquadram como custo da prestação dos serviços. Tal conclusão é retirada da própria descrição dos serviços efetuada pela defesa em seu recurso, pois se tais serviços consistem na colocação de pessoas físicas para executarem trabalhos em outras empresas clientes da Brasanitas, é óbvio que a alimentação fornecida e consumida na própria Brasanitas não pode ser considerada custo de produção, pois os serviços são prestados fora da Brasanitas.

Desse modo, há que se manter a glosa efetuada pela fiscalização relativamente a esta rubrica.

DEMAIS GASTOS E DESPESAS INDEVIDAMENTE GLOSADOS PELO D. AGENTE FISCAL E CONFIRMADOS PELA C. TURMA JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Quanto aos demais gastos, a defesa alegou genericamente que se referem a insumos diretamente aplicados na prestação dos serviços.

Tal entendimento não prospera, pois a defesa entende que qualquer gasto necessário à manutenção da atividade da empresa é hábil a gerar créditos, o que não se coaduna com o entendimento majoritário do CARF.

Sendo assim, não há como reverter as demais glosas sob o singelo argumento de que "se referem a insumos diretamente aplicados na prestação dos serviços".

Especificamente quanto aos gastos com viagens e estadias, verifica-se que eles não guardam nenhuma identidade com os gastos incorridos pela execução do objeto social da recorrente, razão pela qual a glosa deve ser mantida com o mesmo fundamento adotado pelo fisco: não se enquadra como insumo utilizado na prestação dos serviços.

Relativamente ao gasto com combustível empregado no transporte dos empregados, a glosa efetuada pela fiscalização sob a rubrica "condução e transporte" abrangeu gastos com passagens, transporte e hospedagem, conforme fls. 112.

A fiscalização não afirmou que glosou o combustível empregado no transporte de funcionários. Se a defesa alegou que tal glosa ocorreu, deveria ter se desincumbido do ônus da prova do fato modificativo da pretensão fiscal, a teor do que estabelece o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

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 possuir;*

Não tendo se desincumbido do ônus da prova de sua alegação, deve ser mantida integralmente a glosa efetuada sob a rubrica "condução e transporte", assim como todas as demais glosas efetuadas pela fiscalização que foram contestadas de forma genérica pelo contribuinte.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do auto de infração o crédito tributário resultante da reversão das glosas

com gastos de material de consumo e gastos com manutenção de equipamentos, em face de carência probatória da fiscalização.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA