



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

Processo n° 10976.000158/2008-71
Recurso n° 886046 Voluntário
Acórdão n° **3201-000.958 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24/04/2012
Matéria PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO
Recorrente EDITORA ALTEROSA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO DE INSUMOS

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento da COFINS às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

INFORMAÇÕES E PROVAS

Na falta de informações e/ou documentos que permitam identificar o papel de cada insumo no processo produtivo, e não sendo as respectivas despesas diretamente associadas ao objeto social do interessado, é de se presumir que não são capazes de gerar crédito para fins de apuração da COFINS não cumulativa.

DILIGÊNCIA

Os quesitos formulados pelo interessado visam claramente a reforçar a alegação de que os créditos glosados são oriundos de despesas necessárias à manutenção da sua fonte produtora. Entretanto, o conceito de insumos não se confunde com o de despesas necessárias para fins de imposto de renda. Logo, se a premissa que se pretende provar é distinta daquela adotada pelo colegiado julgador, de nada valerá a diligência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso no tocante aos créditos oriundos de serviços de terceiros e alimentação, bem como ao pedido de diligência. Vencidos os Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, que dá provimento a tudo, e o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, que dá provimento ao pedido de diligência. No tocante aos créditos oriundos de serviços de despacho aduaneiro, os membros do colegiado acordam, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Marcos Aurelio Pereira Valação (Presidente). Ainda acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento no tocante aos créditos oriundos de telefonia, e negar provimento no tocante aos créditos oriundos de água, combustíveis e viagens/deslocamento.

Marcos Aurelio Pereira Valação - Presidente.

Daniel Mariz Gudiño - Relator.

EDITADO EM: 14/05/2012

Participaram também da sessão de julgamento os conselheiros: Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mara Cristina Sifuentes. Ausente justificadamente a conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a data da prolação do acórdão recorrido, transcrevo abaixo o relatório do órgão julgador de 1ª instância, incluindo, em seguida, as razões de recurso voluntário apresentado pela Recorrente:

Lavrou-se contra o contribuinte acima identificado o presente Auto de Infração (fls. 02/09), relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social (COFINS), totalizando um crédito tributário de R\$ 73.888,39, incluindo multa de ofício e juros de mora, correspondente aos períodos de janeiro a dezembro de 2004 (fls. 06/07).

A autuação ocorreu em virtude de falta/insuficiência de recolhimento da COFINS não-cumulativo, conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 12/20, cuja apuração encontra-se discriminada nos demonstrativos de fls. 21/36.

No TVF, a fiscalização destaca que o contribuinte aproveitou como créditos na apuração do COFINS todos os valores contabilizados nas contas Fornecedores, Unimed, Telecomunicações, EBCT e Serviços Jurídicos, não levando em conta somente os créditos enumerados de forma exaustiva na legislação. A empresa estendeu o seu direito a qualquer despesa, e não somente àquelas efetivamente relacionadas com a sua atividade-fim, aplicadas diretamente na produção e listadas em lei.

O fisco destaca ainda alguns produtos cujos créditos foram glosados, uma vez que não podem ser considerados como insumos, conforme a análise de sua participação no processo produtivo e em quais produtos finais são aplicados: goma, RC95 e solvente de limpeza (produtos de limpeza), fita de limpeza, cabeça de impressão, sensor de fibra ótica, disco de micro

serrilha, lâmina de micro serrilha, lâmina de corte central e partes e peças de máquinas, principalmente importadas. Tais produtos não se encaixam no conceito de insumo previsto na legislação, que é caracterizado como aquele consumido no processo produtivo, e não as peças e partes desgastadas pelo uso diário.

Foram glosados o custo desses produtos assim como outras despesas encontradas na conta Fornecedores (alimentação, material de consumo, material de expediente, material de escritório, pessoal, serviço de segurança e vigilância, material de limpeza, serviços de consultoria, advocacia, uniformes, material de segurança, despesas de viagem, medicamentos, assistência médica de empregados, seguro contra terceiros, telefone, higiene, treinamento de funcionários, comissões sobre vendas e partes e peças de reposição) e outras fora dela (plano de saúde, telecomunicações, correspondência postal e advogados), por não terem amparo legal para serem utilizados como desconto de crédito da contribuição.

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) do referido Auto de Infração (fl. 05).

Irresignado, tendo sido cientificado em 24/06/2008 (fl. 03), o autuado apresentou, em 24/07/2008, acompanhadas dos documentos de fls. 173/185, as suas razões de defesa (fls. 156/172), a seguir resumidas:

Narrando os fatos considerados na formalização do presente Auto de Infração, salienta que a atuação fiscal funda-se em simples procedimento de amostragem, sem o devido exame das especificidades que envolvem a atividade de prestação dos serviços desenvolvidos. Descreve a sua atividade (prestação de serviços de composição gráfica) e ramos de atuação, destacando que o seu ciclo de serviços inclui a fase de busca de atividades, que é anterior à fase de desenvolvimento e formalização dos serviços. Assim, as possibilidades de sua atuação são trazidas por terceiros prestadores de serviços e outras vezes os serviços a serem prestados dependem de assessoria e consultoria específicos. Em síntese, a prestação de serviços compreende um primeira fase de fixação dos serviços gráficos especializados e uma segunda fase de efetivação de tais serviços, que depende dos conceitos e definições decorrentes da primeira fase. E muitas das atividades de cada uma das fases estão de tal forma entrelaçadas que se mostra impossível dizer, com precisão, quando uma termina e a outra se inicia.

Outro fator a ser analisado é o relativo à logística que a empresa emprega na obtenção de dados e no despacho dos serviços prestados. O acesso a informações sigilosas e relevantes dos contratantes dos serviços é feito por meio de link eletrônico on-line, pelo qual estes informam as necessidades diárias dos serviços a serem prestados. Dessa forma, a logística desse recebimento faz parte inerente das atividades no curso dos

serviços prestados. Ainda no aspecto logística, ressalta que os serviços desenvolvidos compreendem o envio direto de cartões variados e talonários de cheque, frutos dos serviços desenvolvidos, a filiais dos clientes, e, até mesmo, a eventuais clientes dos clientes da primeira. Tal atividade faz parte indelével dos serviços prestados pela empresa.

Porém, o fisco apenas reconheceu parte das atividades do segundo momento da prestação dos serviços, esquecendo-se das atividades inerentes à formalização dos serviços e seus escopos, em atendimento aos pedidos específicos dos clientes, bem como a logística na captação de dados e no encaminhamento dos produtos dos serviços.

Transcreve a legislação que instituiu a forma não-cumulativa de apuração da contribuição (Lei nº 10.637, de 2002) e a IN nº 247, de 2002, com a redação da IN nº 358, de 2003, destacando que a própria Receita Federal entende e reconhece que ao se aplicar o conceito de crédito à prestação de serviços, deve este contemplar como insumos todos os bens e serviços prestados que sejam aplicados ou consumidos na prestação dos serviços em objeto.

Com isso, todas as prestações de serviços que foram decotadas no trabalho fiscal, sem qualquer justificativa, devem ser revistas e seu créditos admitidos.

Nesse sentido, relaciona itens glosados que são efetivamente serviços prestados por terceiros, indispensáveis e que se consumiram ao longo dos serviços ou foram a estes aplicados, pelo que são inequivocamente insumos. Tais serviços, principalmente aqueles relacionados a consultoria, comissão sobre vendas e serviços jurídicos, fazem parte integrante e indissolúvel dos serviços prestados, uma vez que interagem com a prestação de serviços contratados, sendo inerentes aos mesmos.

Também os gastos com telecomunicações e telefonia, designados como "Serviços Embratel" e "Telecomunicações", são indispensáveis aos serviços prestados, pelo que não se justificam as respectivas glosas. Os serviços de telecomunicação de dados, link direto com clientes a permitir fluxo de informações diário inerente à absoluta personalização dos serviços, e, ainda, os de telefonia do estabelecimento prestador de serviços, são utilizados na consecução das atividades desenvolvidas, constituindo em efetivos insumos.

Da mesma forma, o consumo de água do estabelecimento de prestação de serviços gráficos, ainda que especializados, se constitui em insumo da prestação de serviços.

Não subsiste também a glosa dos itens referentes aos combustíveis utilizados na prestação de serviços, por disposição expressa do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas incorridas por funcionários da empresa, relacionadas com viagens e deslocamentos devem ser excluídas da glosa, uma vez que se trata de fonte produtora das respectivas receitas e atividade inerente aos serviços prestados, necessárias e consumidas no âmbito de tais serviços, devendo ser

consideradas como insumos. Sobre o assunto, transcreve ementa de Acórdão proferido pela DRJ de São Paulo. Embora tal decisão trate de prestação de serviços de natureza diversa da ora em exame (prestação de serviços de propaganda e publicidade), permite a aplicação do mesmo princípio ao caso em comento, uma vez que tais despesas têm natureza similar nas duas atividades, ou seja, permitir contatos com os diversos clientes da prestadora de serviços.

No mesmo sentido, as despesas incorridas com alimentação, seja em viagens de negócios de seus funcionários, seja em contatos comerciais mantidos por representantes com clientes, são insumos utilizados diretamente na prestação de serviços, pelo que não devem ser mantidas as suas glosas.

O fisco também se equivocou na classificação de vários produtos, alguns apontados como meros produtos de limpeza (Goma, RC 95 e Solvente de Limpeza), que não corresponde à função destes na prestação de serviço, outros tidos como peças de máquinas, as quais não se confundiriam com insumos.

O produto Goma se destina a permitir maior durabilidade e conservação das chapas de fotolito, estas específicas de cada serviço, sendo necessário e consumido ao longo dos serviços prestados, constituindo-se em inequívoco insumo. O produto RC 95 é específico para a limpeza das chapas de Ozazol, estas preparadas em caráter exclusivo para cada serviço, destinando-se a impedir que eventuais sujeiras acumuladas ao longo do processo de impressão das chapas de Ozazol manchem ou estraguem as repetidas operações de impressão de formulários personalizados. Trata-se de insumo necessário ao processo de prestação de serviços de impressão de formulários, o qual se consome ao longo do processo, e que tem por função conferir longevidade às chapas de Ozazol, evitando a reposição prematura destas. Já o produto Solvente de Limpeza tem função específica de manter íntegras as telas serigráficas, mantendo estas livres de sujeiras, resíduos e assemelhados que poderiam interferir na qualidade de impressão ou na longevidade de utilização das mesmas. Tal produto é fundamental e consumido integralmente ao longo do processo de impressão gráfica, pelo que se caracteriza, efetivamente, como insumo.

Os demais itens apontados como partes e peças de máquinas, por sua vez, também devem ser reconhecidos como insumos. Os itens designados Rolete de Limpeza e Fita de Limpeza têm função de adequar os cartões magnéticos produzidos a níveis de limpeza exigidos por equipamentos eletrônicos de alta sensibilidade, os quais promovem a gravação eletrônica de dados no corpo dos cartões magnéticos. A prestabilidade de tais itens aos seus inerentes fins chega a ser inferior a conclusão de um único serviço, resultando no consumo de mais de um jogo desses itens para a conclusão de um só serviço, sendo que a máquina que os utiliza dura anos.

Os itens Cabeça de Impressão e Sensor de Fibra Ótica também se desgastam com grande rapidez - uma vez que entre estes e os cartões magnéticos existe um atrito -, o que, comparado com a longevidade dos equipamentos gráficos que se utilizam de tais itens, faz destes, insumos.

No que tange aos itens Disco de Micro Serrilha, Lâmina de Micro Serrilha e Lâmina de Corte Central, em que pese existir para todos a característica do rápido consumo destes em relação aos equipamentos que os utilizam e, ainda, o aspecto do consumo dentro do escopo de um único serviço gráfico, o que, por si só, serviria para caracterizar a natureza de insumo, existe também a propriedade de adequação específica de cada um dos itens aos serviços gráficos desenvolvidos, pois cada serviço contrata e demanda um padrão específico de corte e serrilhamento, com dimensões e medidas próprias.

A natureza de uso específico, combinada com o rápido desgaste, faz destes itens verdadeiros insumos, afastando-os da condição de meras peças ou partes de equipamento, uma vez que se destinam a serviços específicos, muitas vezes nestes se consumindo integralmente.

Aduz que a fiscalização limitou-se a analisar que alguns itens listados em contas do Livro Razão não se enquadrariam como insumos, sendo inaplicável a regra do inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, esquecendo-se de verificar a adequação destes à hipótese dos demais incisos daquele dispositivo legal, notadamente os incisos VI e VII, os quais transcreve. E a simples conferência dos nomes de várias contas listadas no quadro "Glosa de Créditos Descontados" levam à conclusão de que muitos dos itens ali listados se enquadram naquelas hipóteses, permitindo-se o crédito de tais valores.

Protesta pela produção de prova pericial, indicando perito e relacionando quesitos.

Por fim, requer seja provida sua impugnação, desconstituído-se a autuação procedida.

Na decisão de primeira instância, proferida na Sessão de Julgamento de 29/03/2010, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte (MG) julgou improcedente a impugnação da ora Recorrente, conforme Acórdão nº 02-26.223 (fls. 187/200):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Somente geram direito a créditos a serem descontados do COFINS os valores dos gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços.

Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição, utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente

respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto do COFINS.

Indefere-se o pedido de diligência e/ou perícia quando não demonstrada sua real necessidade ao deslinde do litígio.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Recorrente foi cientificada do teor do citado acórdão em 17/04/2010 (fl. 203), tendo protocolado seu recurso voluntário em 13/05/2010 (fl. 204/214), que, em síntese, reitera os argumentos da sua impugnação (fls. 156/172).

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator em 01/03/2011.

É o relatório.

Voto

Daniel Mariz Gudiño – Conselheiro Relator

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 1972, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O cerne da discussão travada em sede recursal diz respeito ao conceito de insumos para fins de apuração de créditos de COFINS na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.833 de 2003, que assim dispõe:

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

(...)

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)

(...)

A Recorrente se insurgiu contra a manutenção da glosa de créditos de COFINS oriundos de gastos com consultoria, comissões sobre vendas, serviços jurídicos,

assessoria em segurança do trabalho, despachante aduaneiro, telecomunicações, telefonia, hospedagem de internet, serviços prestados pelo correio (EBCT), consumo de água, passagem aérea de funcionários, alimentação, higiene e combustível.

Tais gastos estão contabilizados nas seguintes contas do livro razão da Recorrente:

30.1.01.0043.6,	30.1.01.0163.7,	30.1.01.0331.1,	30.1.01.0513.6,
30.1.01.0535.7,	30.1.01.0649.3,	30.1.01.0759.7,	30.1.01.0808.9,
30.1.07.0014.0,	30.1.01.0359.1,	30.1.01.0655.8,	30.1.01.0380.0,
30.1.01.0232.3,	30.1.01.0757.1,	30.1.01.0102.5,	30.1.07.0020.4,
30.1.07.0023.9,	30.1.01.0792.9,	30.1.01.0911.5,	30.1.01.0251.0,
30.1.01.0752.0,	30.1.01.0814.3,	30.1.01.0841.1,	30.1.01.0866.6,
30.1.01.0869.1,	30.1.01.0669.8,	30.1.01.0881.0,	30.1.01.0890.9,
30.1.01.0891.7,	30.1.01.0892.5,	30.1.01.0899.2,	30.1.01.0900.0,
30.1.01.0909.3,	30.1.01.0921.2,	30.1.01.0922.1,	30.1.01.0923.9,
30.1.01.0928.0,	30.1.01.0938.7,	30.1.01.0942.5,	30.1.01.0948.4,
30.1.01.0949.2,	30.1.01.0955.7,	30.1.01.0958.1,	30.1.01.0965.4,
30.1.01.0659.1,	30.1.01.0206.4,	30.1.01.0261.7,	30.1.01.0384.2,
30.1.01.0423.7,	30.1.01.0563.2,	30.1.01.0786.4,	30.1.01.0787.2,
30.1.01.0788.1,	30.1.01.0796.1,	30.1.01.0803.8,	30.1.01.0882.8,
30.1.01.0914.0,	30.1.01.0931.0		

A manutenção dos referidos créditos foi justificada pela instância *a quo* em razão de não serem gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços.

Para decidir sobre o enquadramento dos gastos da Recorrente no conceito de insumos, parece-me necessário entender o que significa esse termo para fins de apuração da COFINS não cumulativa, bem como conhecer o processo produtivo vinculado à prestação de serviços da Recorrente.

PREMISSAS DA ANÁLISE

Sobre o primeiro aspecto, quer me parecer que o conceito de insumos não é tão abrangente quanto o conceito de despesas operacionais de que trata a legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, nem tão restritivo como aquele empregado pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados. Neste sentido, confira-se o entendimento da Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CREDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de

embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

(Acórdão nº 9303-01.035, Rel. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Sessão de 23/08/2010)

O julgado ora transcrito adota o conceito mais amplo de insumo, admitindo como tal os fatores de produção indiretos, os quais, embora sejam dificilmente controlados de forma individualizada, podem ser alocados ao custo do produto pelo método do rateio.

Na mesma linha do julgado, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao dispor sobre a Demonstração de Valor Agregado, emitiu o Pronunciamento Técnico CPC nº 9 com uma definição abrangente de insumo. Confira-se:

Insumos adquiridos de terceiros

Custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos – inclui os valores das matérias-primas adquiridas junto a terceiros e contidas no custo do produto vendido, das mercadorias e dos serviços vendidos adquiridos de terceiros; não inclui gastos com pessoal próprio.

Materiais, energia, serviços de terceiros e outros – inclui valores relativos às despesas originadas da utilização desses bens, utilidades e serviços adquiridos junto a terceiros.

Com efeito, o insumo não precisa ser necessariamente aplicado ou consumido no processo produtivo, podendo abranger os custos indiretos da produção. Importante ressaltar que tais custos não se confundem com despesas gerais, ainda que necessárias à manutenção da fonte produtora. Isso porque o custo indireto está inexoravelmente associado a um produto ou serviço, ao passo que isso não ocorre com a despesa geral.

Daí que a energia elétrica pode ser simultaneamente custo indireto e despesa geral dependendo da sua aplicação: se servir para ligar as máquinas de uma fábrica, tratar-se-á de custo indireto; se servir para ligar o computador do departamento contábil da empresa fabril, tratar-se-á de despesa geral. A análise deve ocorrer no plano concreto, e não abstrato.

A conclusão acima me leva ao segundo aspecto que reputo relevante para a presente análise. Com efeito, algumas das glosas mantidas pela instância *a quo* referem-se a gastos que não são intuitivamente classificáveis como custo de produção. Nesses casos, é fundamental conhecer amiúde em que consiste a prestação de serviços da Recorrente. Para tanto, convém trazer a lume a descrição dela própria quanto ao processo produtivo dos Cartões de PVC com tarja magnética e dos impressos em geral (fls. 61/69):

Processo produtivo básico dos Cartões de PVC com tarja magnética

Primeiro Passo

A ENCOMENDA

A Editora Alterosa trabalha exclusivamente sob encomenda e a elaboração dos cartões é feita com as características requeridas pelo destinatário, tais como o seu nome, a logomarca, as cores e eventuais símbolos de seu interesse.

A arte final contendo todos esses dados é fornecida, pelo cliente em meio digital (arquivos vetoriais em Corel Draw ou para macintosh) ou físico (papel) cabendo a Editora Alterosa realizar os processos de composição, pré-impressão, impressão, pós-impressão, gravação e personalização.

Segundo Passo

MATERIAIS UTILIZADOS NA CONFECÇÃO DE CARTÕES DE PVC COM TARJA MAGNÉTICA, PERSONALIZADOS.

Os principais materiais são:

Papéis e tintas especiais para provas digitais, filmes fotossensível, tintas gráficas pastosas para impressão offset e serigráfica, folhas de PVC (cloreto polivinílico), tarjas magnéticas, filmes termo plásticos, papel de assinatura, cabeças de impressão, fitas azul, prateada preta e dourada, e outras.

Os materiais são adquiridos no mercado interno e externo, conforme documentos fiscais devidamente registrados nos livros próprios.

Terceiro Passo

COMPOSIÇÃO/FOTOLITO - TRATAMENTO E FORMATAÇÃO DA IMAGEM.

Trata-se de uma das operações do processo de pré-impressão onde se transforma a arte final digital ou física em original de pré-impressão, podendo ser realizados, se solicitado e contratado pelo cliente, retoques e montagens eletrônicas, acertos de fonte e escaneamento de imagens em alta resolução.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Estação de trabalho Macintosh, Fotocompositora e Processadora Dot Mate 6500.

Quarto Passo

PROVA

Trata-se de uma outra operação do processo de pré-impressão, onde antes de se gravar a fôrma de impressão (matriz) é realizada uma prova do trabalho que deverá ser impresso, para que o cliente dê sua aprovação final. Uma vez aprovada a prova, esta servirá de referência para todas as demais fases da produção.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Impressora Serigráfica, Impressora Offset e Impressora jacto de tinta HP PSC Multifuncional e HP Color Laser Jet.

Quinto Passo

CONFECÇÃO DA FÔRMA DE IMPRESSÃO

Trata-se da última operação do processo de pré-impressão, na qual as matrizes de impressão são confeccionadas, considerando-se a tecnologia, os equipamentos e as características técnicas específicas dos processos de impressão offset e serigráfico.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Processadora Dot Mate 6500 para revelação e fixação dos fotolitos, Prensa de contato para gravação de chapas offset, Prensa de contato para gravação de telas serigráficas.

Sexto Passo

IMPRESSÃO

impressão do PVC é realizada somente em uma face da folha, sendo utilizados os sistemas de impressão offset e serigráfico, e em seguida juntadas cada frente com seu respectivo verso.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Impressoras Serigráfica Larese e Impressoras Offset Roland 200.

Sétimo Passo

LAMINAÇÃO

A junção das folhas de PVC (frente e verso) e da fita magnética é feita através de termocolagem dos materiais, ou seja, por meio de calor e pressão. Após a laminação, poderá ser aplicada uma fita de papel autocolante (para assinatura) sobre o verso dos cartões. No entanto, esta última operação é opcional, e só é realizada mediante solicitação do cliente.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Máquinas de Acabamento Melzer, Montagem SSC 2502 Muhlbauer, Laminadora Luxor e

Aplicadora de Fita Magnética Groti-Tech.

Oitavo Passo

CORTE

Finalizando o processo de pós-impressão é feito o corte dos cartões, separando-os um-a-um, no formato recomendado pelo cliente. Os cartões só são encaminhados aos encomendantes depois da gravação da tarja magnética e da personalização.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Máquina de Acabamento Melzer, Máquina de Corte Muhlbauer CP, Máquina Muhlbauer CHS (Hot Stamping).

Nono Passo

GRAVAÇÃO DA TARJA MAGNÉTICA E PERSONALIZAÇÃO

Para a gravação da tarja magnética e a personalização dos cartões, são enviados pelos encomendantes arquivos em fita magnética, e ou via teleprocessamento através de link dedicado com conexão direta na Embratel e via FTP (File Transfer Protocol) por intermédio da rede.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Modem, Computadores, Personalizadoras Ultra Grafix UG800 e Datacard 9000.

Décimo Passo

ENTREGA DOS CARTÕES - EXPEDIÇÃO

Os cartões devidamente gravados e personalizados são entregues aos encomendantes, em seus Centros de Distribuição para os encaminhamentos devidos.

.....

Processo produtivo básico dos Impressos em Geral

Primeiro Passo

A ENCOMENDA

A Editora Alterosa Ltda., trabalha exclusivamente sob encomenda e a elaboração dos Formulários e Cheques, é feita com as características requeridas pelo destinatário, tais como o seu nome, a logomarca, as cores e eventuais símbolos de seu interesse.

A arte final contendo todos esses dados é fornecida, pelo cliente em meio digital (arquivos vetoriais em Corei Draw ou para macintosh) ou físico (papel) cabendo a Editora Alterosa realizar os processos de composição, pré-impressão, impressão, pós impressão, gravação e personalização.

Segundo Passo

MATERIAIS UTILIZADOS NA CONFECÇÃO DE FORMULÁRIOS E CHEQUES.

Os principais materiais são:

Papéis e tintas especiais para provas digitais, filmes fotossensível, tintas gráficas pastosas para impressão offset e laser, filmes termo plásticos, toner e outras.

Os materiais são adquiridos no mercado interno e externo, conforme documentos fiscais devidamente registrados nos livros próprios.

Terceiro Passo

COMPOSIÇÃO/FOTOLITO - TRATAMENTO E FORMATAÇÃO DA IMAGEM.

Trata-se de uma das operações do processo de pré-impressão onde se transforma a arte final digital ou física em original de pré-impressão, podendo ser realizados, se solicitado e contratado pelo cliente, retoques e montagens eletrônicas, acertos de fonte e escaneamento de imagens em alta resolução.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Estação de trabalho Macintosh, Fotocompositora e Processadora Dot Mate 6500.

Quarto Passo

PROVA

Trata-se de uma outra operação do processo de pré-impressão, onde antes de se gravar a chapa de impressão (matriz) é realizada uma prova do trabalho que deverá ser impresso, para que o cliente dê sua aprovação final. Uma vez aprovada a prova, esta servirá de referência para todas as demais fases da produção.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Impressora Off-set Planas e Rotativas, Impressora jacto de tinta HP PSC Multifuncional e H P Color Laser Jet, Impressoras a Laser Xerox.

Quinto Passo

CONFECÇÃO DE CHAPAS DE IMPRESSÃO

Trata-se da última operação do processo de pré-impressão, na qual as chapas de impressão são confeccionadas, considerando-se a tecnologia, os equipamentos e as características técnicas específicas dos processos de impressão offset.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Impressora Off-set Planas e Rotativas, Impressora jacto de tinta HP PSC Multifuncional e HP Color Laser Jet, Processadora Dot Mate 6500 para revelação e fixação dos fotolitos, Prensa de contato para gravação de chapas offset,

Sexto Passo

IMPRESSÃO

A impressão do Papel é realizada no anverso e verso das folhas utilizando os sistemas de impressão offset e laser.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Impressora Off-set Planas e Rotativas, Impressora jacto de tinta HP PSC Multifuncional e H P Color Laser Jet

Sétimo Passo

CORTE

Finalizando o processo de pós impressão é feito o corte onde será feita uma revisão no controle de qualidade.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Máquina de Corte Polar.

PERSONALIZAÇÃO E ACABAMENTO

1) Talão de cheques

As folhas serão personalizadas e após esta tarefa, serão encaminhadas para o processo final do talão acabado.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Impressoras a Laser Xerox.

Impressoras JDR

2) Impressos em geral

As folhas impressas são encaminhadas para o Setor de Acabamento onde são feita as devidas revisões, embaladas e expedidas p/os clientes.

As principais máquinas gráficas utilizadas neste passo são:

Máquinas de Acabamento: Polar, JDR.

Oitavo Passo

ENTREGA DOS FORMULÁRIOS E TALÕES

Os talões e formulários devidamente personalizados são entregues aos encomendantes, em seus Centros de Distribuição para os encaminhamentos devidos.

Diante das premissas teóricas já fixadas e das informações acima prestadas quanto aos processos produtivos peculiares à atividade da Recorrente, passo a analisar cada item glosado especificamente.

ANÁLISE DAS DESPESAS GLOSADAS

SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS

No tocante aos itens consultoria, comissão sobre vendas, serviços jurídicos e assessoria em segurança do trabalho, prestados por terceiros contratados pela Recorrente, extraio os seguintes trechos do recurso voluntário:

Em suma, não há como a RECORRENTE acompanhar todos os mercados nos quais os seus serviços se encaixam, pelo que suas atividades iniciam-se muito antes da fase de desenvolvimento e formalização dos serviços, passando, obrigatoriamente, pela fase de busca de atividades, com esforços específicos para o fim, os quais compõem, de forma indissociável o ciclo de serviços a serem prestados pela RECORRENTE.

Nesta ordem, as muitas possibilidades de atuação da RECORRENTE, ante as diversas necessidades e ampla área de atuação de seus clientes, são trazidas a esta por intermédio de terceiros prestadores de serviços, os quais analisam e acompanham os mais variados mercados em que os serviços da RECORRENTE possam ser utilizados, a demandar serviços exclusivos.

Outras vezes, os serviços a serem prestados dependem de assessoria e consultoria, sempre específicos para atender as necessidades daquela objetiva prestação de serviços em desenvolvimento, seja em virtude das especificidades dos serviços contratados, seja em virtude dos procedimentos necessários para a efetivação dos mesmos (concorrências e procedimentos afins), sempre sendo da essência dos serviços contratados a participação de terceiros assessores e consultores na definição e no desenvolvimento dos serviços prestados.

A par das alegações da Recorrente, o seu processo produtivo não indica como tais gastos possam estar associados aos serviços que presta. As alegações aduzidas pela Recorrente apenas demonstram que a sua atividade demanda um investimento na captação de clientes, o que é comum a qualquer atividade econômica. Por outro lado, nenhum contrato com seus prestadores de serviço foi acostado aos autos deste processo como forma de demonstrar o contrário.

Na rubrica “Serviços Jurídicos”, por exemplo, há uma gama de prestações que podem ser levadas a efeito, não apenas serviços diretamente relacionados com a prestação de serviços da Recorrente. Essa é exatamente uma situação que um mesmo gasto pode assumir a classificação de custo indireto e de despesa geral. Como saber se tais serviços não se referem ao patrocínio de demandas trabalhistas ou previdenciárias? Se for esse o caso, é evidente que não se trata de um custo indireto, e sim de uma despesa geral.

Haja vista a falta de informações que permitam identificar o papel dos itens ora tratados no processo produtivo descrito pela Recorrente, **mantenho a decisão recorrida quanto à glosa de créditos de COFINS oriundos de gastos com consultoria, comissões sobre vendas, serviços jurídicos e assessoria em segurança do trabalho.**

Especificamente sobre os gastos incorridos com despachantes aduaneiros, durante a ação fiscal, a Recorrente apresentou documentos sobre a importação de jogos de cinta de prensagem brilhante para máquina de produção de cartões de plástico laminado marca Melzer (fls. 142/146).

No arrazoado sobre o seu processo produtivo, a Recorrente esclareceu à fiscalização que adquire materiais no mercado externo para a confecção de cartões de pvc com tarja magnética, bem como de formulários e cheques.

Ora, considerando que a atividade-fim da Recorrente não está diretamente relacionada a comércio exterior, é natural que haja a contratação de terceiros para acompanhar esse tipo de operação, sendo desnecessária a contratação de empregados para tanto.

Considerando ainda que o despachante aduaneiro contratado é pessoa jurídica, nomeadamente a Internacional Comissaria de Despachos Aduaneiros Ltda. (fls.97, 99, 101, 103, 105 e 107), não se aplica a restrição legal ao crédito decorrente da contratação de pessoas físicas.

Com base em todas essas circunstâncias, entendo que **a decisão recorrida merece ser reformada no tocante à glosa de créditos de COFINS oriundos de gastos com serviços de despachante aduaneiro.**

TELECOMUNICAÇÕES E TELEFONIA

Os gastos incorridos com telecomunicações e telefonia representam um caso clássico em que a classificação de custo indireto de produção e despesa geral são aplicáveis simultaneamente.

No arrazoado sobre o seu processo produtivo, a Recorrente esclareceu à fiscalização que a gravação da tarja magnética e a personalização dos cartões PVC depende do envio, por parte dos clientes, de arquivos de uma das três formas: (i) fisicamente, em fita magnética, (ii) via teleprocessamento, através de link dedicado com conexão direta na Embratel; e (iii) via internet, através de FTP (*File Transfer Protocol*).

Por essa razão, dentre todas as glosas de créditos oriundos de gastos com telecomunicações e telefonia, a Recorrente destaca a importância apenas dos gastos contabilizados em duas contas contábeis específicas, a saber: 30.1.01.0232.3 e 30.1.07.0020.4. Isso revela que os gastos contabilizados nessas contas referem-se a custo indireto de produção; a contrário senso, os gastos contabilizados nas outras contas dizem respeito a despesas gerais.

Compulsando o descritivo dessas contas no livro razão da Recorrente, especificamente na competência de maio de 2004, temos o seguinte: conta 30.1.01.0232.3 – “*VR. SERV. PREST. TRANSMISSAO DADOS VIA EMBRATEL (FASTNET), REL. MES DE MAIO/2004, CFE FAT. CPS. 04/05/01602257-60 EMBRATEL*” (fl. 271) e conta 30.1.07.0020.4 – “*VR. REF. DESPESAS LIGACOES ACESSO INTERNET LOCACAO PORTAL, TELEFONE 501318, REL. MES MAIO/2004, CF. NF. 1700034546043-TELEMAR*” (fl. 322).

Os descritivos acima transcritos endossam as alegações da Recorrente. Por essa razão, entendo que **a decisão recorrida merece ser reformada no tocante à glosa de créditos de COFINS oriundos de gastos com serviços de telecomunicações e telefonia,**

porém, apenas aqueles que foram contabilizados no livro razão nas contas 30.1.01.0232.3 e 30.1.07.0020.4.

AGUA

Alega a Recorrente que a água é também insumo indispensável ao seu processo produtivo. Embora não tenha aprofundado a explicação do papel da água nesse processo, a Recorrente informa que utiliza impressora serigráfica. Desse modo, analisando mais detidamente como se desenvolve o processo de serigrafia, percebe-se que, de fato, há consumo de água. Confira-se:

Definição do processo

Serigrafia é um processo de impressão permeográfico que consiste em reproduzir a imagem utilizando uma forma composta por malhas finas de fios sintéticos ou metálicos, esticadas sobre molduras, por meio das quais a tinta é forçada a passar pelas áreas de grafismos sobre o suporte. Uma das características do processo é a diversidade de aplicações, por permitir a impressão em diferentes materiais e superfícies, incluindo vidro, plásticos, madeira e metais.

Os principais aspectos ambientais da impressão serigráfica são os resíduos resultantes da preparação da forma, como restos de madeira, alumínio e da própria tela. Há também os resíduos do processo, como toalhas industriais e aparas; os efluentes compostos por produtos químicos diluídos, provenientes da etapa de limpeza das formas; as emissões de Compostos Orgânicos Voláteis (VOCs), resultantes da evaporação dos solventes, tintas, vernizes ou adesivos, além do consumo de água e energia elétrica.

(Disponível em
<http://www.revistatecnologiagrafica.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=314:producao-mais-limpa-na-serigrafia&catid=93:gestao-ambiental&Itemid=208> Acesso em 21 Abr. 2012)

Se por um lado é certo que a água é um insumo para a impressora serigráfica, também não se pode afirmar que a água é uma despesa geral apenas para algumas atividades específicas. Isso porque há instalações hidráulicas na sede administrativa de qualquer empresa.

Sendo assim, é importante verificar o descritivo dos lançamentos realizados na 30.1.01.0251.0. Aleatoriamente optei por extrair as informações do razão analítico referentes aos meses de maio e junho de 2004, a saber:

EDITORA ALTEROSA LTDA SISTEMA DE CONTABILIDADE
 RAZAO ANALITICO DAS CONTAS MOVIMENTADAS - PERIODO DE: MAIO DE 2004 A MAIO DE 2004
 DATA DA EMISSAO: 11/03/2008 - 15:03

PAGINA: 39

DATA	CTA PARTIDA	HISTORICO	DEBITO	CREDITO	SALDO
***	CONTA: 30.1.01.0251.0	- COMPANHIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS		*** SALDO ANTERIOR ==>	0,00
14/05/2004	20.1.03.0001.3	- VR. CONSUMO DE AGUA N/MES,CF.MATRICULA NR 2250284 E FAT.001.04.20631356-9/COPASA.		1.175,72-	1.175,72-
		- VR. CONSUMO DE AGUA N/MES,CF.MATRICULA NR 2250292 E FAT.001.04.20631357-7/COPASA.		1.048,50-	2.224,22-
25/05/2004	10.1.02.0033.1	- DEB.B.MERCANTIL PG.FATURA 00104206313577 COPASA	1.048,50		1.175,72-
		- DEB.B.MERCANTIL PG.FATURA 00104206313569 COPASA	1.175,72		
TOTAL DO MOVIMENTO			2.224,22	2.224,22-	0,00

EDITORA ALTEROSA LTDA SISTEMA DE CONTABILIDADE
 RAZAO ANALITICO DAS CONTAS MOVIMENTADAS - PERIODO DE: JUNHO DE 2004 A JUNHO DE 2004
 DATA DA EMISSAO: 11/03/2008 - 16:44

PAGINA: 3

DATA	CTA PARTIDA	HISTORICO	DEBITO	CREDITO	SALDO
***	CONTA: 30.1.01.0251.0	- COMPANHIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS		*** SALDO ANTERIOR ==>	0,00
15/06/2004	20.1.03.0001.3	- VR. CONSUMO DE AGUA N/MES,CF.MATRICULA NR 2250284 E FAT.1.04.25.183951-5/COPASA.		1.142,52-	1.142,52-
		- VR. CONSUMO DE AGUA N/MES,CF.MATRICULA NR 2250292 E FAT.1.04.25.183952-3/COPASA.		1.120,40-	2.262,92-
24/06/2004	10.1.02.0018.7	- DEB.CEF PG.FATURA 00104251839523 CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS	1.120,40		1.142,52-
		- DEB.CEF PG.FATURA 00104251839515 CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS	1.142,52		
TOTAL DO MOVIMENTO			2.262,92	2.262,92-	0,00

A partir da reprodução parcial do razão analítico da Recorrente, percebe-se que o descritivo da conta 30.1.01.0251.0 não é suficiente para segregar a água que é utilizada como insumo no processo serigráfico daquela que é utilizada, por exemplo, nos banheiros da sede administrativa, que nada mais é do que uma despesa geral.

Cabe ao interessado provar as suas alegações, logo, entendo que a Recorrente deveria ter elaborado ao menos uma planilha para proporcionalizar a utilização da água como insumo e como despesa geral; melhor ainda seria criar uma nova conta contábil para informar os gastos com água especificamente para o processo serigráfico.

No caso concreto, a mera juntada do razão analítico não foi capaz de fornecer a informação necessária para o reconhecimento do direito ao crédito de COFINS em relação ao insumo água, de modo que, em minha opinião, **a decisão recorrida deve ser mantida.**

COMBUSTÍVEL

Tal como telecomunicações e telefonia, combustível pode ser classificado como custo indireto de produção e despesa geral. Em uma empresa de transporte de carga ou mesmo de passageiros, é inegável que o combustível é um insumo fundamental. Por outro lado, se o objeto social da empresa não guarda relação direta com o consumo de combustível, não se pode argumentar que os respectivos gastos são classificáveis como insumo.

Penso que a segunda hipótese é a que melhor se aplica à Recorrente. Isso porque, conforme já mencionado, o objeto social da Recorrente consiste na exploração editorial e gráfica em geral. Assim, salvo se restasse comprovado nos autos que o combustível é consumido por máquinas utilizadas no processo de exploração editorial e gráfica, entendo que o combustível não constitui insumo da atividade da Recorrente.

A Recorrente lista uma série de contas contábeis que dizem respeito aos gastos com combustível, porém, todas revelam que o combustível é utilizado em veículos a seu serviço. Ora, essa despesa não está diretamente associada a sua atividade, logo, entendo que **a decisão recorrida deve ser mantida** nesse particular.

VIAGENS E DESLOCAMENTOS

A Recorrente alega que despesas com a aquisição de passagens para seus funcionários é essencial para o seu negócio, razão pela qual calculou créditos de COFINS sobre os lançamentos realizados na conta 30.1.01.0659.1.

No razão analítico do mês de Novembro de 2004, por exemplo, há um lançamento nessa conta com a seguinte descrição: VR. REF. AQUISIÇÃO DE PASSAGENS AÉREAS,P/ FUNC. A SERV. CFE. REQ. 27541-FAT. NR. 026755- PORTAL VIAGENS E TURISMO LTDA.

Ora, se a passagem aérea é para um engenheiro vistoriar *in loco* a construção de um prédio, justifica-se a classificação da respectiva despesa no custo indireto do serviço de construção. Contudo, se a passagem aérea é utilizada por um executivo dessa mesma empresa de construção para fins comerciais, entendo que não passa de mera despesa de prospecção comum a qualquer atividade. Apenas na primeira hipótese, o gasto poderia gerar crédito de COFINS no regime não cumulativo.

Como o descritivo acima transcrito não permite identificar a finalidade para a qual a passagem aérea foi utilizada, e não havendo qualquer outra forma de aferir tal informação nos autos, deve-se partir da premissa de que não se trata de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo da COFINS, pois não é uma despesa diretamente vinculada ao objeto social do interessado.

Tendo isso em vista, no caso concreto, entendo que **a glosa desse tipo de despesa deve ser mantida, não havendo provas suficientes para reformar o entendimento da instância a quo.**

ALIMENTAÇÃO

Seguindo a linha argumentativa até aqui exposta, despesas com alimentação não representam custo operacional para a atividade da Recorrente, salvo se a sua atividade-fim fosse o fornecimento de alimentos e bebidas, tais como hotéis, bares e restaurantes.

Não sendo esse o caso, descabe tecer maiores comentários para se chegar à conclusão de que a Recorrente não faz jus ao crédito de COFINS calculado sobre tais despesas. Por essa razão, **mantenho a decisão recorrida**.

DILIGÊNCIA

Finalmente, no tocante ao pedido reiterado de diligência, os quesitos formulados pela Recorrente visam claramente a reforçar a alegação de que os créditos glosados são oriundos de despesas necessárias à manutenção da sua fonte produtora.

Entretanto, o conceito de insumos para fins de apuração de COFINS não cumulativo é diferente do conceito de despesas necessárias para fins de apuração do imposto de renda.

Logo, se a premissa que se pretende provar como verdadeira é distinta daquela adotada no presente julgado, de nada valerá a diligência, razão pela qual, neste particular, **nego provimento** ao recurso voluntário.

DECISÃO

Considerando, pois, todo o arrazoadado acima apresentado, dou provimento parcial ao recurso voluntário, reformando a decisão recorrida especificamente no tocante à glosa das despesas com a contratação de despachante aduaneiro e telefonia, e a mantendo no tocante aos gastos com a contratação de outros serviços de terceiros, água, combustível, viagens/deslocamentos, bem como alimentação.

É como voto.