



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.909695/2010-39
RESOLUÇÃO	3201-003.727 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPRINGER CARRIER LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade preparadora para que se proceda ao seguinte: (i) intimar o Recorrente, caso entenda necessário, para apresentar a escrita fiscal e os documentos comprobatórios do crédito pleiteado (notas fiscais, contratos etc.), (ii) intimar o Recorrente para apresentar, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo detalhado sobre as atividades realizadas na empresa, com o intuito de se comprovar de forma conclusiva a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base à tomada de créditos, entendendo serem estes imprescindíveis e importantes ao processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e da Nota SEI/PGFN 63/2018, (iii) elaborar novo Relatório Fiscal, no qual deverá considerar, além dos Laudos/Pareceres Técnicos e documentos entregues pelo Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e a Nota SEI/PGFN 63/2018, (iv) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos, e, (v) cumpridas as providências indicadas, deverá o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto[a] integral), Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Carlos de Barros Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada e manteve parcialmente o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DO DESPACHO DECISÓRIO Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de COFINS não cumulativa, cumulado com Declarações de Compensação e referente ao 2º trimestre de 2005.

Em 01/03/2011, a DRF Novo Hamburgo emitiu o Despacho Decisório de fls. 02, no qual se pronunciou pelo reconhecimento parcial do crédito, no valor de R\$ 291.857,22, bem como pela homologação parcial da declaração 27726.41755.240306.1.3.09-2216 e não homologação da declaração 15283.926.290906.1.3.09-9465, com base nas seguintes constatações constantes do Relatório da Ação Fiscal de fls. 68/78 do processo nº 11065.908358/2010-24:

- Em 15/12/10 e 21/12/10, o contribuinte apresentou suas manifestações, não tendo apresentado informações que comprovassem a efetividade dos dispêndios e/ou a aderência dos mesmos aos normativos legais que disciplinam os créditos da não cumulatividade. Até presente data não foram apresentados quaisquer documentos/informações adicionais.
- Os fatos apurados e os procedimentos adotados com relação às irregularidades encontradas estão descritos no decorrer deste relatório.

Fretes não comprovados • O contribuinte foi cientificado, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 02, de que o valor da totalidade dos documentos fiscais apresentados nos arquivos digitais anteriormente apresentados (IN RFB nº 86/2001) relativos a operações de fretes é inferior ao montante informado pelo contribuinte no Dacon a título de "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Linha 07 das Fichas 6 e 12 do Dacon).

Outros Créditos – Energia Elétrica • Para justificar os valores informados a título de Outras Operações com Direito a Crédito no mês de fevereiro de 2005, o contribuinte apresentou arquivos digitais que indicam tratar-se basicamente de créditos relativos a vendas efetuadas a clientes localizados na Zona Franca de

Manaus anteriormente tributados por equívoco e de créditos extemporâneos de energia elétrica relativos, basicamente, aos anos 2003 e 2004.

- Todavia, relativamente aos créditos sobre dispêndios de energia elétrica verificamos que parcela dos créditos extemporâneos de Cofins refere-se ao período anterior a fevereiro de 2004. Como se sabe, o regime não cumulativo da Cofins, instituído pela Lei nº 10.833/03 passou a vigorar apenas em fevereiro de 2004, sendo incabível, portanto, a apropriação de créditos sobre dispêndios anteriores a essa data.

Serviços sem previsão legal de creditamento • Em 28/09/10, o contribuinte foi intimado, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 02, a detalhar a que se referem os "Serviços Utilizados como Insumos" (Linha 3 das Fichas 6 e 12 do Dacon) que integraram a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade, informando as rubricas contábeis em que estão registrados e apresentando os respectivos razões em meio digital relativos ao período de janeiro a setembro de 2005.

- No que tange aos "Serviços utilizados como Insumos", o contribuinte limitou-se a informar que "as rubricas em referência refletem o lançamento contábil das notas fiscais de serviços correspondentes e foram lançados à conta de fornecedores". No próprio protocolo de recebimento da resposta em tela, foi aposta pelo AFRFB a observação de que restavam pendências relativas a esse item.

- Assim, em 21/12/10, o contribuinte apresentou resposta complementar que, relativamente ao primeiro trimestre de 2005, limitou-se a apresentar a relação dos fornecedores, com a descrição sintética da natureza dos serviços e os respectivos valores. Assim, passamos a analisar a natureza dos serviços relacionados pela fiscalizada na sua manifestação.

Serviços de logística • Foi informada a prestação de serviços de logística pelas empresas Delta Guia Logística, Transech, Eagle Global Logistics e MovivCargo. O art. 3º da Lei nº 10.833/03 não previu a possibilidade de creditamento sobre serviços de logística. A hipótese de que tais serviços referem-se a fretes é afastada pela resposta do contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, quando afirmou que não havia contratado serviços de frete além daqueles já informados nos arquivos digitais de notas fiscais (DST 86). Como antes referido, o contribuinte já havia considerado a totalidade dos fretes na Linha 7 das Fichas 6 e 12 do Dacon (na verdade, informou nessa linha do Dacon valor superior ao total de fretes, sendo a diferença objeto de glosa, conforme descrito no item 3. deste Relatório).

- Diante disso e da não apresentação de qualquer informação/documento que vincule os referidos serviços a alguma hipótese de apropriação de crédito (embora intimado há cerca de cem dias sobre a questão, com várias concessões de prazo adicional), os referidos valores não podem ser aceitos na base de cálculo dos créditos de Cofins.

Locação de mão-de-obra • Também foram informados serviços de locação de mão-de-obra que teriam sido prestados por Selsul Seleção de Pessoal Ltda. e Peopleware Serviços Temporários. Não foram detalhados a que área da empresa teriam sido alocados os funcionários (produção, administrativo, limpeza, segurança, etc), não foi informado o tipo de serviço contratado com as prestadoras de serviço (fornecimento de serviço temporário ou mero agenciamento), nem apresentados os Livros Razão que registrariam os valores em tela.

Diante disso e da não apresentação de qualquer informação/documento que vincule os referidos serviços a alguma hipótese de apropriação de crédito (embora intimado há cerca de cem dias sobre a questão, com várias concessões de prazo adicional), os referidos valores não podem ser aceitos na base de cálculo dos créditos de Cofins.

Serviços de processamento de dados e limpeza • O contribuinte também relacionou serviços de processamento de dados, prestados pela IBM Brasil, e de limpeza, prestados por ASA Serviços de Limpeza Ltda., entre os Serviços Utilizados como Insumo.

- De acordo com o art. 8º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa nº 404 de 2004 da SRF (conforme art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.833/03), são considerados insumos, para fins de apuração dos créditos da contribuição, os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos. Nesse sentido, para gerar crédito, o serviço deve participar diretamente do processo produtivo, ser elemento transformador do produto, caso contrário, não poderá ser considerado um insumo industrial.

- Assim, por não serem insumos (não terem sido aplicados diretamente no produto) nem estarem incluídos em qualquer previsão específica de creditamento, tais dispêndios não podem ser aceitos na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade.

Serviços de importação e de despacho aduaneiro • A fiscalizada incluiu na composição de Serviços Utilizados como Insumos serviços de "Importação" que teriam sido realizados pela Frecomex Comércio Exterior Ltda., e de despachante aduaneiro, que teriam sido prestados pela Comissária Eichenberg Ltda.

- A base de cálculo do crédito em relação à importação de insumos está definida no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, como "o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição". O valor que serviu de base de cálculo das contribuições, de acordo com o art. 7º, é o "valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições".

• De acordo com os artigos 76 a 83 do Regulamento Aduaneiro vigente à época (Decreto nº 2.543, de 2002), o valor que serviu de base para o imposto de importação é o valor da transação, acrescido do custo da carga, manuseio, descarga, transporte e seguro até o porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro. Assim, no caso de importação de insumos, o contribuinte possui direito de crédito apenas sobre as compras (e parcelas acessórias) que sofreram incidência e pagamento de PIS/Pasep - Importação e Cofins—Importação. Logo, os custos de transporte e seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque, os gastos associados ao transporte e armazenagem, etc, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos acima, bem como as despesas com assessoria no despacho, por não terem integrado a base de cálculo da contribuição vinculada à importação, não dão direito a créditos do PIS/Pasep e da Cofins por falta de disposição legal.

Serviços não comprovados • Conforme relatado no item anterior, em 28/09/10, o contribuinte foi intimado, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 02, a detalhar a que se referem os "Serviços Utilizados como Insumos" (Linha 3 das Fichas 6 e 12 do Dacon) que integraram a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, informando as rubricas contábeis em que estão registrados e apresentando os respectivos razões em meio digital relativos ao período de janeiro a setembro de 2005.

• No que tange aos "Serviços utilizados como Insumos", o contribuinte limitou-se a informar que "as rubricas em referência refletem o lançamento contábil das notas fiscais de serviços correspondentes e foram lançados à conta de fornecedores". No próprio protocolo de recebimento da resposta em tela, foi aposta pelo AFRFB a observação de que restavam pendências relativas a esse item.

• Assim, em 21/12/10, o contribuinte apresentou resposta complementar em que não detalhou a natureza dos serviços prestados, não apresentou o razão das rubricas que teriam registrado os dispêndios informados no Dacon a título de "Serviços Utilizados como Insumos", nem qualquer informação acerca dos dispêndios em tela relativos ao 2º e 3º trimestres de 2005. Como justificativa, alegou que o tempo escasso (três meses desde o recebimento da primeira solicitação acerca da questão) impediu informar a composição dos serviços incluídos na base de cálculo da não cumulatividade.

• Assim, com exceção do 1º trimestre de 2005 (tratado no item 5 deste Relatório), não foi possível aferir a efetiva existência desses dispêndios e, por óbvio, se estariam abrangidos por alguma das hipóteses que ensejam a apropriação de créditos da não cumulatividade.

DA CIÊNCIA A ciência do teor do Despacho Decisório foi efetuada em 14/03/2011 (fl. 06), por meio de Aviso de Recebimento dos Correios.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE Inconformada com o resultado do Despacho Decisório, a interessada, por seu representante, manifestou-se em 13/04/2011 (fls. 07/42), por meio da qual alega o que se segue:

Das razões pela improcedência da cobrança administrativa Das regras que regulam o direito à apropriação de crédito de COFINS a partir da edição da Lei n. 10.833/03 · Nos termos do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003, é previsto que os contribuintes poderão apurar créditos para fins de apuração do saldo de COFINS a pagar.

· Da longa lista contida no parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei n. 10.833/03, as regras que mais interessam ao caso encontram-se dispostas no inciso II, o qual dispõe sobre a apropriação de créditos nas "aquisições de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda(...)", na medida em que praticamente nenhum dos serviços cujos créditos foram glosados pela Fiscalização enquadra-se no inciso I (aquisição de bem e serviços para revenda) ou mesmo nas diversas disposições legais do artigo 3º (com exceção das hipóteses colocadas nos incisos III, IV, V e IX do artigo 3º, da Lei n. 10.833/03, em relação às despesas com aluguéis, arrendamento mercantil, armazenagem e fretes).

· A Manifestante entende ser importante desde já se fazer uma análise crítica do conceito de insumo para fins de apuração dos créditos de COFINS, o qual não deve ser confundido com o conceito de insumo para fins de apuração do IPI, na medida em que a materialidade dessas exações são bem distintas: a primeira incidindo sobre a receita e a segunda sobre a produto industrializado.

b) Conceito de insumo para a COFINS · Ao se buscar uma conceituação a partir de textos legais, verifica-se que para fins de IPI os insumos se caracterizam como sendo aquelas matérias-primas e produtos intermediários cuja natureza, funcionamento, acabamento, apresentação, finalidade são alterados a partir de um processo de industrialização, incluindo-se neste conceito os materiais de embalagem. Já no âmbito do ICMS, o próprio uso e consumo são elementos que classificam determinado produto como sendo um insumo para fins de geração de créditos além das aquisições para revenda.

· No que tange ao PIS e a COFINS, o entendimento do que seria o "insumo" previsto nas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, ou mesmo no Decreto nº. 4.524/02 veio manifestado pelo Fisco na IN/SRF 404/04, em seu artigo 8º, §4º.

· No que tange especificamente aos serviços, verifica-se que o artigo 8º, §4º inciso II da IN/SRF 404/2004, expressou que todos os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de um produto poderiam ser considerados insumos para fins de apropriação de créditos de COFINS.

· Ocorre que diferentemente do IPI, em que o conceito de insumos é diretamente associado à industrialização/fabricação de um determinado produto, porque o

núcleo daquele imposto é a industrialização, na COFINS o conceito deve estar associado à geração de receita, hipótese de incidência da contribuição.

- A consequência lógica é que o conceito de insumos para fins de COFINS deve estar associado a todo e qualquer custo e despesa que tenha contribuído para a geração de receitas em favor do contribuinte. Nesse sentido, para que se identifiquem os custos e despesas que concorrem para a geração de receita do contribuinte, aplica-se o disposto na legislação do imposto de renda, conforme estabelecem os art. 290 a 299 do RIR.

- O próprio parágrafo 7º, do artigo 3º da Lei n. 10.833/03, faz esta associação (despesas vs. receitas) ao referir que os custos e despesas geradoras de créditos de COFINS são aqueles diretamente relacionados às receitas para os quais concorreram.

- Verifica-se que também os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF têm se manifestado de forma consistente no sentido de considerar que o conceito de insumo para COFINS deve ser encontrado na legislação do Imposto de Renda e não, ao contrário do que faz crer a regra contida na IN/SRF 404/2004, na legislação do IPI.

- O conceito de insumos para fins de PIS e COFINS, deve ser entendido, além dos custos, como todas aquelas despesas necessárias à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora, conforme determinado pelo artigo 299, §1º do RIR/99(Decreto n. 3.000/99).

c) Da análise pormenorizada dos serviços em relação aos quais o Fisco não aceitou a apropriação de créditos por parte da Manifestante – 2º Trimestre de 2005 c.1) Das Despesas com contraprestações de arrendamento mercantil · Após receber a intimação ora contestada e refazer a sua apuração da COFINS para o segundo trimestre de 2005, a ora Manifestante conseguiu identificar que R\$ 44.444,88 do total de créditos de COFINS glosados pelo Fisco referem-se a despesa incorrida com contraprestações de arrendamento mercantil, a qual nos termos do artigo 3º, inciso V da Lei n. 10.833/03, trata-se de hipótese cuja apropriação de créditos de COFINS é expressamente assegurada.

- A ora Manifestante informa que em 2005 era frequente o arrendamento de equipamentos de informática (servidores, CPU, impressoras, etc.), assim como de veículos, através da celebração de contratos de arrendamento mercantil junto ao Banco IBM S/A, CIT Brasil Arrendamento Mercantil S/A, LeasePlan Arrendamento Mercantil S/A e outros.

- A esse respeito, e a fim de dissipar quaisquer dúvidas a respeito dos dispêndios incorridos a título de arrendamento mercantil durante o segundo trimestre de 2005, a ora Manifestante anexa cópias de todas as duplicatas com cobrança de contraprestações de arrendamento mercantil para aquele período que, somadas, alcançam a quantia de R\$ 584.801,07, o que, aplicando-se a alíquota de 7.6%,

representa o valor de R\$ 44.444,88 a título de créditos de COFINS passíveis de apropriação por parte da ora Manifestante.

- Abaixo segue tabela com resumo das informações em relação aos créditos apropriados por conta de despesas com contraprestação de arrendamento mercantil e que, por equívoco da Manifestante, não foram devidamente referidas no DACON relativa ao segundo trimestre de 2005 na linha "leasing", mas sim na linha "Outros Créditos":

- Assim, considerando que tais valores são oriundos de contraprestações de arrendamento mercantil cujo direito ao crédito encontra expressa previsão no artigo 3º, inciso V, da Lei n. 10.833/03, deve ser reconsiderada a glosa em relação ao montante de R\$ 41.338,86.

c.2) Das despesas com contraprestações de locação de equipamentos e bens imóveis utilizados nas atividades da Manifestante · Após receber a intimação ora contestada e refazer a sua apuração da COFINS para o segundo trimestre de 2005, a ora Manifestante conseguiu identificar que aproximadamente R\$ 32.000,00, do total de créditos de COFINS glosados pelo Fisco referem-se a despesas incorridas com locação de bens móveis e imóveis utilizados nas atividades da empresa, as quais, nos termos do artigo 3º, inciso IV da Lei n. 10.833/03, trata-se de hipótese cuja apropriação de créditos de COFINS é expressamente garantida.

- Neste sentido, a ora Manifestante informa que contratava, principalmente, com as empresas MoviCarga Sul Com. e Locação de Máquinas Ltda., Delta Guia Métodos e Gestão Logística Ltda., Darcy Pacheco Soluções de Peso Ltda. e Manus - Manutenção e Sistemas Industriais Ltda, o aluguel de áreas para fins de almoxarifado e armazenagem, assim como a locação equipamentos e máquinas essenciais às atividades da Manifestante, tais como empilhadeiras e guindastes, entre outros, cuja apropriação de créditos de COFINS é assegurada na forma do inciso IV do artigo 3º da Lei n.

10.833/03.

- A esse respeito, e a fim de dissipar quaisquer dúvidas a respeito dos dispêndios incorridos a título aluguel e locação de áreas, equipamentos e máquinas durante o segundo trimestre de 2005, a ora Manifestante anexa cópias de todas as faturas com cobrança de aluguel e locações para aquele período que, somadas, alcançam a quantia de R\$ 417.439,40, o que, aplicando-se a alíquota de 7,6%, representa o valor de R\$ 31.725,39 a título de créditos de COFINS passíveis de apropriação por parte da ora Manifestante.

- Abaixo segue tabela com resumo das informações em relação aos créditos apropriados por conta de despesas com aluguéis e locação e que, por equívoco da Manifestante, não foram devidamente referidas no DACON relativa ao segundo trimestre de 2005:

c.3) Das despesas com locação de mão-de-obra aplicada nas atividades de fabricação da Manifestante · Dentre os valores de créditos de COFINS glosados pelo Fisco em relação ao segundo trimestre de 2005, encontram-se valores de créditos gerados a partir de dispêndios efetuados pela Manifestante em relação à serviços de locação de mão-de-obra que, ao contrário so sugerido pelo Fisco, são hipóteses geradoras de créditos de COFINS.

· A esse respeito, a ora Manifestante informa que contratava, principalmente, com as empresas, Delta Gaia Métodos e Gestão Logística Ltda., Peopleware Serviços Temporários Ltda., Transeich Armazéns Gerais Ltda., e Selsid Seleção de Pessoal Ltda., a contratação de serviços de mão-de-obra destinados, especificamente, à área de produção da Manifestante.

· Verifica-se pelos contratos ora anexados que os funcionários das referidas empresas foram todos eles alocados na área de produção (indústria) da Manifestante para o desempenho de atividades relacionadas à manufatura. Os funcionários das referidas empresas, após terem apresentado a capacitação técnica necessária para as atividades de produção, foram alocados nas áreas de produção da Manifestante, notadamente nos períodos em que verificado um aumento extraordinário na demanda.

A esse respeito, a cláusula 1.2 dos contratos firmados com as empresas Peopleware e Sesul é auto-explicativa ao referir que a mão-de-obra contratada seria empregada diretamente na área produtiva da ora Manifestante.

· Portanto, a simples transcrição da cláusula do contrato em referência já identifica em que área da Manifestante os funcionários das empresas Selsal e Peopleware foram alocados na área de produção, de modo que restou suficientemente comprovado a vinculação da locação de mão-de-obra à área de produção da Manifestante, satisfazendo, desta maneira, a exigência contida no inciso II, do artigo 3º da Lei n.

10.833/03.

· O mesmo vale para as empresas Delta e Transeich Armazéns, na medida em que pelas notas fiscais emitidas por aquelas empresas resta bastante evidente que os trabalhadores deslocados para trabalho nas dependências da ora Manifestante foram alocados na área de produção, na medida em que se trata de trabalhadores deslocados para as atividades de operadores de máquinas, serviços de engenharia, etc.

· Ainda, a corroborar com o direito à apropriação de créditos de COFINS em função das despesas com locação de mão-de-obra utilizada na atividade produtiva da Manifestante, além do próprio fato de tais despesas concorrerem diretamente para geração de receitas da ora Manifestante, destaca-se posição da própria Receita Federal que assegurou direito à apropriação de créditos em situação análoga à ora analisada.

· Dúvidas não restam quanto à natureza dos serviços prestados pelas empresas referidas, afastando assim quaisquer dúvidas a respeito do direito à apropriação de créditos de COFINS em relação aos pagamentos feitos pela Manifestante a tais empresas.

· Por fim, em relação a este tópico, segue tabela com resumo das informações em relação aos créditos apropriados em relação à locação de mão-de-obra alocada nas áreas de produção e referidas no DACON relativo ao segundo trimestre de 2005 sob a rubrica "outros créditos":

· Sendo assim, considerando que tais valores são relativos à locação de mão-de-obra aplicada diretamente nas áreas de produção da ora Manifestante, cujo direito ao crédito encontra expressa previsão no artigo 3º, inciso II, da Lei n. 10.833/03, deve ser desconsiderada a glosa em relação ao montante de R\$ 62.830,05.

c.4) Das despesas com fretes e armazenagem · Conforme se verifica pelo relatório fiscal, o Fisco decidiu por glosar créditos apropriados pela ora Manifestante tomados em relação a custos com fretes incorridos durante o segundo trimestre de 2005.

· Em nenhum momento durante o relatório fiscal se questionou o porquê dos fretes ou a sua relação com o transporte de insumos, produtos ou bens da empresa, mas apenas que a Manifestante não havia comprovado a origem da divergência verificada entre os valores apontados a título de frete no arquivo da IN/SRF 86/2001 e os valores apresentados no DACON para o mesmo período.

· De qualquer forma, para eliminar quaisquer dúvidas que possam surgir, a Manifestante informa que a totalidade dos créditos de COFINS apropriados em relação às despesas com fretes se referem ao transporte internacional de mercadorias produzidas pela Manifestante, sendo tal transporte sempre realizado por pessoa jurídica brasileira, nos termos do que exige o artigo 3º, §3º, II da Lei n. 10.833/03 .

· A esse respeito, é importante lembrar que é firme, inclusive no âmbito da própria Receita Federal do Brasil, o entendimento no sentido de considerar que os dispêndios com fretes vinculados à exportação são despesas que podem gerar créditos de COFINS, nos termos da não-cumulatividade instituída para aquele tributo. A esse respeito, segue abaixo solução de consulta emitida pela 10ª Superintendência Regional da Receita Federal:

· Neste sentido, conforme se verifica pelos documentos anexados, todas as notas fiscais que embasaram a apropriação de créditos de COFINS no segundo trimestre de 2005 são relativos a despesas com fretes internacionais e nacionais, não havendo qualquer fundamento para se discordar da apropriação de créditos de COFINS em relação a tais despesas.

- O inciso IX, do artigo 3º da Lei n. 10.833/03 é expresso ao prever o aproveitamento de crédito em relação às despesas com fretes incorridos nas vendas de mercadorias.
- Em assim sendo, considerando que os fretes apropriados referem-se a fretes destinados à exportação, requer-se seja cancelada a glosa em relação créditos de COFINS apropriados pela Manifestante por força de tais pagamentos, conforme tabela abaixo:
- Em que tange à alegação de divergências entre as informações contidas no DACON e nos arquivos da IN/SRF 86/2001, é de se dizer que tais divergências não existem.
- Entende a ora Manifestante que a divergência apontada pode ter sido gerada pelo fato de a Fiscalização ter restringido sua análise apenas ao confronto entre os dados do DACON com os dados dos arquivos da IN/SRF 86/2001 relativos à matriz, sem a confrontação com os dados do arquivo da IN/SRF 86/2001 das filiais.
- Requer-se a juntada de arquivo magnético que contém planilhas indicando os dados relativos às despesas com fretes no segundo trimestre de 2005, incorridas pela matriz e todas as Filiais informadas no DACON, com os dados contidos nos arquivos da IN/SRF 86/2001, · Por fim, ainda sob a ótica do inciso IX, do artigo 3º da Lei n. 10.833/03, é de se destacar que muitos dos créditos de COFINS glosados pelo Fisco referem-se a despesas incorridas com a armazenagem de produtos da ora Manifestante o que, nos termos do referido dispositivo legal, trata-se de despesas cujo direito à apropriação de créditos é igualmente inegável, conforme se verifica pelas disposições do inciso IX do artigo 3º da Lei n. 10.833/03, antes transcrito.
- Para o segundo trimestre a Manifestante conseguiu identificar despesas no valor total de R\$ 46.225,85 a título de armazenagem o que, aplicando-se a alíquota de 7.6%, resulta em um crédito de COFINS de R\$ 3.513,16, de forma que também em relação a este valor deve ser reformada a decisão que glosou a apropriação de créditos de COFINS por parte da ora Manifestante em relação a despesas incorridas no 2º Trimestre de 2005, conforme tabela abaixo:
- Assim, é de ser desconsiderada a glosa de créditos em relação às despesas com fretes e armazenagem na medida em que: i) aproximadamente R\$ 86.000,00, referem-se a divergências causadas pelo fato de o Fisco não ter considerado os fretes tomados pelas filiais da ora Manifestante; ii) R\$ 4.978,00, referem-se a fretes destinados à exportação;
- e iii) R\$ 3.513,16 referem-se a despesas com armazenagem devidamente comprovadas.
- c.5) Do equívoco da glosa de créditos de COFINS em relação às despesas com serviços de importação e de despacho aduaneiro · Pela análise da documentação relativa ao 2º Trimestre de 2005, a Manifestante verificou que foram glosados

também créditos de COFINS apropriados em relação aos pagamentos efetuados à empresa Comissária Eichenberg Ltda., como contraprestação aos serviços de despacho aduaneiros prestados por aquela empresa.

- Entende a Manifestante que o Fisco equivocou-se ao glosar tais créditos, na medida em que a apropriação não é apenas autorizada pela legislação aplicável, mas também encontra suporte no próprio entendimento do Fisco em relação a tal tipo de despesa.

- Inicialmente, há de se referir que a empresa em questão trata-se de pessoa jurídica estabelecida no Brasil e sujeita ao pagamento da COFINS. Ou seja, mesmo que os valores desembolsados pela Manifestante em favor daquela empresa não sejam considerados para apuração da base de cálculo da COFINS-Importação em relação aos produtos objeto do desembaraço aduaneiro, o fato é que tais valores foram tributados pela COFINS à alíquota de 7,6% quando faturados pela Comissária Eichenberg. Assim, considerando que os valores desembolsados pela ora Manifestante foram submetidos à COFINS, não há qualquer fundamento em vedar a apuração de crédito sob o argumento de que tais valores não integraram a base de cálculo da COFINS-Importação, como se poderia fazer supor.

- Veja que são duas as regras para apuração de créditos de COFINS. A primeira é a regra geral disposta no artigo 3º da Lei n. 10.833/03, já discutida amplamente nesta manifestação. A segunda é a regra do artigo 3º da Lei n. 10.865/04 que trata especificamente do direito à apropriação de créditos nas operações de importação.

Aquela primeira regra, em nenhum momento, anula a segunda, podendo ambas ser aplicadas de forma concomitante.

- Com efeito, a regra do artigo 3º da Lei n. 10.865/04, veio apenas para esclarecer o direito ao crédito nas importações tendo em vista que a regra geral prevista no artigo 3º da Lei n. 10.833/03, vedava, como ainda veda, a apropriação de créditos em relação a pessoas jurídicas estabelecidas no exterior. Neste sentido, o artigo 3º da Lei n.

10.865/04, apenas trouxe uma exceção a tal regra de forma a possibilitar que pagamentos feitos a pessoa jurídica no exterior, no caso, o exportador, pudessem gerar créditos de COFINS em favor do importador, pois caso contrário o ônus tributário se tomaria insuportável aos contribuintes importadores.

- Ocorre que em nenhum momento a aplicação da regra da Lei n. 10.865/04 prejudica a aplicação da regra colocada na Lei n. 10.833/03 como quer fazer crer o Fisco. Em verdade, são normas complementares e o caso ora analisado é o melhor exemplo a respeito desta interatividade de normas, a saber:

- i) os pagamentos objeto das regras da Lei n. 10.833/03 e 10.865/04 são feitos em favor de pessoas jurídicas diferentes, pois no caso da importação o direito ao crédito decorre de pagamentos efetuados à pessoa jurídica localizada no exterior, sendo neste caso o direito ao crédito garantido por força da regra disposta na Lei

n. 10.865/04. enquanto no caso da Lei n. 10.833/03 o direito de crédito é restringido a pagamentos efetuados a pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil;

ü) tanto o valor pago na importação (mercadoria, frete, seguro, etc), como o valor pago aos serviços necessários para o desembaraço e transporte de tais mercadorias concorreram diretamente para geração de receitas em favor da Manifestante, na medida em que vários dos bens importados foram revendidos ou utilizados como matéria-prima pela Manifestante, enquanto que os serviços prestados pela empresa referidas foram essenciais para que o produto efetivamente fosse internalizado e liberado para uso ou revenda no Brasil. Ou seja, não adiantaria à Manifestante pagar apenas pela importação, pois sem os serviços prestados pela empresa Comissária Eichenberg, as mercadorias importadas não poderiam circular em território brasileiro e, assim, serem revendidas ou utilizadas como matérias-primas pela Manifestante.

· Com efeito, não há como negar que os serviços prestados pela empresa Comissária Eichenberg foram essenciais à ora Manifestante, seja sob o aspecto de simples revenda de mercadorias importadas, seja para fins de utilização de tais mercadorias em processo produtivo, razão pela qual mostra-se indevida a glosa de créditos apropriados em relação a tais pagamentos.

· A esse respeito, inclusive, é de se destacar que a própria Superintendência da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre a ora Manifestante já emitiu, recentemente, posicionamento no sentido de que as despesas com serviços de despacho aduaneiro autorizam os contribuintes à apropriarem créditos de COFINS, verbis:

· Portanto, considerando os documentos ora juntados e a descrição dos pagamentos efetuados à Comissária Eichenberg, deve ser cancelada a atuação no que tange à glosa de R\$ 3.664,25 de créditos de COFINS relativos às despesas com serviços aduaneiros em questão, conforme demonstrado na tabela abaixo:

c.6) Das despesas com processamento de dados · Dentro da parcela de créditos de COFINS glosados pelo Fisco em relação ao 2º Trimestre, a Manifestante contestou que grande parte dos valores referia-se a créditos apropriados em função de pagamentos feitos à empresa IBM do Brasil - Indústria.

Máquinas e Serviços Ltda.

· No caso, os pagamentos feitos à referida empresa foram contraprestações pelos serviços de processamento de dados, implantação do sistema SAP e diversos serviços de informática sem os quais, literalmente, a Manifestante ficaria impossibilitada de exercer a sua atividade econômica, seja na própria produção de bens, seja na sua organização logística e funcional.

· No que tange a tais pagamentos, mais uma vez a Manifestante lembra que o Fisco equivoca-se ao vincular o direito dos contribuintes em apropriar créditos de COFINS apenas àquelas despesas relacionadas a bens e serviços aplicados diretamente no processo produtivo. Em verdade, a análise do direito creditório

deve levar em conta um conceito mais amplo, consistente na vinculação entre as despesas incorridas e a contribuição destas despesas e custos para geração de receita, este sim o fato gerador da COFINS.

- Com efeito, não se pode equiparar conceitos e situações relacionados à materialidade própria do IPI e, simplesmente, aplicá-los no que tange à definição das regras da não cumulatividade para fins de PIS e COFINS, razão pela qual a alegada exigência de que os bens e serviços tenham que ser diretamente aplicados no processo produtivo para serem considerados creditáveis em relação ao PIS e à COFINS não faz qualquer sentido.

- Verifica-se que, mesmo adotando-se a linha restritiva exaltada pelo Fisco, ainda assim dúvidas não existiriam no sentido de que os serviços prestados pela empresa antes referida devam ser considerados como insumos utilizados pela Manifestante, na medida em que diretamente relacionados às atividades produtivas da ora Manifestante.

- Em relação aos serviços prestados pela IBM verifica-se, pelo contrato anexado, que se trata de serviços de processamento de dados e informática essenciais à atividade da empresa, sem os quais seria impossível a Manifestante controlar o correto funcionamento, nivelamento e regulação das máquinas responsáveis pela atividade produtiva da Manifestante.

- Com efeito, considerando o nível de excelência tecnológica que as empresas dedicadas à fabricação de bens de consumo têm atualmente, é evidente que um eficiente e confiável sistema de informática e processamento de dados se faz fundamental para o correto andamento das atividades produtivas de qualquer empresa, ainda mais uma empresa do porte da Manifestante, com plantas em Canoas e Manaus e, ainda, diversos estabelecimentos filiais.

- Assim, a Manifestante informa que os serviços prestados pela IBM foram diretamente alocados à área de produção da ora Manifestante e, assim, essenciais não apenas para a geração de receitas em favor da ora Manifestante, mas também à própria produção dos bens objeto da atividade econômica da Manifestante.

- Tendo em vista a complexidade envolvida nos critérios de alocação de tais serviços às diversas áreas da Manifestante e que comprovam a afirmativa exposta no parágrafo anterior, desde logo a Manifestante requer, com base no artigo 16, inciso IV do Decreto n. 70.235/72, a realização de perícia técnica a fim de comprovar os serviços prestados pela IBM foram, de fato, alocados à área de produção tornando, assim, ainda mais claro o direito à apropriação de créditos de COFINS sobre tais despesas que, para o segundo trimestre de 2005, alcançam a quantia de R\$ 2.145.956,00, o que representa um valor aproximado de créditos de COFINS de R\$ 164.000,00.

c.7) Das demais despesas incorridas durante o 2º Trimestre de 2005 · Por fim, é de se destacar a existência de diversos outros serviços que, somados aos já acima

descritos, acabam por compor a base de cálculo integral em relação aos créditos de COFINS apropriados pela ora Manifestante durante o 2º Trimestre de 2005.

- A fim de afastar a alegação fiscal constante no item 6 do relatório anexado ao despacho decisório ora impugnado, a Manifestante desde logo requer a juntada de todas as cópias das notas fiscais em relação às despesas com serviços e aquisições de materiais que, adicionadas aos itens anteriores já discutidos nesta defesa, comprovam o efetivo dispêndio de valores cuja natureza autoriza a apropriação de créditos de COFINS durante o 2º Trimestre de 2005.

- A esse respeito, cumpre desde logo ressaltar que todas as despesas constantes nas notas fiscais anexas concorreram de maneira direta para geração de receitas em favor da ora Manifestante e, por tal razão, amoldam-se no conceito de insumos aplicável para fins de PIS/COFINS. A partir da comprovação do efetivo dispêndio, é de ser cancelada a glosa em relação aos créditos de COFINS apropriados pela Manifestante, na medida em que este foi o único argumento levantado pelo Fisco para opor-se à apropriação de créditos efetuada pela Manifestante para o período em discussão.

- Mesmo afastando-se do conceito de insumos proposto nesta defesa, ainda assim se constata que os serviços e bens adquiridos pela Manifestante elencados nas notas fiscais juntadas são passíveis de enquadramento no conceito mais restrito aplicado pelo Fisco nos termos da IN/SRF 404/04, eliminando-se assim, portanto, quaisquer dúvidas quanto ao direito da ora Manifestante aos créditos de COFINS por ela apropriados no 2º Trimestre de 2005.

- Conforme se verifica pelos documentos anexados, trata-se na sua maioria de serviços de manutenção de equipamentos, testagem de máquinas e, ainda, aquisições de materiais e equipamentos utilizados no processo produtivo da ora Manifestante, amoldando-se desta maneira no conceito proposto tanto no inciso II do artigo 3º da Lei n. 10.833/03, quanto naquele declinado no artigo 8º da IN/SRF 404/04.

- Por exemplo, em relação aos serviços prestados pelas empresas Tercius Serviço Eletro-Mecânicos Ltda., Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda., e Recom -R Recuperadora de Compressores Ltda., verifica-se que a totalidade dos valores desembolsados pela Manifestante em favor daquelas empresas, quais seja, R\$ 150.580,05 em favor da Tercius, R\$ 297.349,06 em favor da Comau, e R\$ 92.010,00 em favor da Recom, referem-se a serviços de manutenção, troca de peças, lubrificação e demais serviços necessários ao correto funcionamento das máquinas e equipamentos que são utilizados pela ora Manifestante na produção de mercadorias para revenda.

- A esse respeito, vale dizer que também o Fisco já vem se manifestando no sentido de que os serviços de manutenção, testagem, calibração, reposição de peças, etc, aplicados em relação às máquinas e equipamentos destinados à produção, configuram-se dispêndios cujo direito à apropriação de créditos de COFINS é líquido e certo. Esse o entendimento externado pela Superintendência

Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, exposto na Solução de Consulta n. 36/2011.

· Isso posto, e considerando i) que os documentos ora anexados suprem a alegação quanto à falta de comprovação em relação ao efetivo dispêndio de valores que geraram os créditos de COFINS apropriados em relação ao 2º Trimestre de 2005; ii) o fato de tais despesas concorrerem para a efetiva geração de receita em favor da ora Manifestante; e iii) os termos da Solução de Consulta n. 36/2011, também é de ser cancelada a glosa de créditos no que tange aos créditos de COFINS apropriados em relação aos serviços objeto das notas fiscais ora anexadas pela Manifestante.

Do pedido de perícia técnica · Necessária se faz a realização de perícia técnica para fins de comprovar a efetiva alocação dos serviços de processamento de dados prestados pela IBM à área produtiva da Manifestante.

· Nos termos do artigo 16, inciso III e §4º do Decreto n. 70.235/72, é possível a realização de perícia técnica, desde que justificada, quando no momento da apresentação da impugnação não for possível a apresentação de todos os documentos que embasam a defesa do contribuinte.

· Com efeito, a Manifestante não tem condições de fornecer toda a documentação técnica que vincula o crédito apropriado em relação aos serviços da IBM à área produtiva da Manifestante. É importante considerar que no segundo trimestre de 2005 a Manifestante utilizava um sistema gerencial diferente do ora aplicado, na medida em que em 2005 era utilizado o sistema Mapix, enquanto no momento o sistema ora utilizado é o SAP.

· Tal perícia deverá responder aos seguintes quesitos:

1. Qual o valor total dos serviços prestados pela IBM em favor da ora Manifestante?
2. Os serviços de processamento de dados da IBM prestados no primeiro trimestre de 2005, foram alocados ao setor de produção da ora Manifestante?
3. Caso positivo, quais os critérios de alocação utilizados pela Manifestante?
4. Em relação ao valor de tais serviços, qual o percentual do valor dos pagamentos efetuados pela Manifestante à IBM alocados à área de produção?

· Nesse sentido, a ora Manifestante indica como assistente técnica a Sra. Paula Lemieszewski, assistente de custos e contabilidade, inscrita no CPF n. 019244300-37.

· Isso posto, considerando o cumprimento da regra colocada no artigo 16, inciso III e §4º do Decreto n. 70.235/72, requer seja deferido o pedido de realização de perícia técnica em relação aos serviços prestados pela IBM Brasil em favor da Manifestante.

Ao final, requer o acatamento integral dos argumentos lançados na presente petição a fim de anular as glosas de créditos que originaram o presente processo, devendo ser consideradas homologadas as compensações objeto das PERDCOMP n. 27726.41755.240306.1.3.09-2216 e 15283.92623.290906.1.3.09-9465 e, ainda, deferido o pedido de restituição objeto do PER n. 13749.80427.240610.1.5.09-7980.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 04-44.068 - 3ª Turma da DRJ/CGE apresenta o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 DILAÇÃO PROBATÓRIA A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão.

PEDIDO DE PERÍCIA Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico científico especializado para sua análise, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

COFINS. CREDITAMENTO Somente dão direito ao crédito de COFINS, no regime de incidência não cumulativa, os dispêndios expressamente autorizados em lei e devidamente comprovados.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE LOGÍSTICA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Dispêndios decorrentes de contratos de prestação de serviços cujo objetivo seja a prestação de serviços de logística não têm previsão legal para integrar base de cálculo na apuração de créditos não-cumulativos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS O contribuinte pode apurar créditos de COFINS sobre o valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos somente quando pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa. O imóvel e os equipamentos locados para fins de armazenagem não podem ser considerados como “utilizado nas atividades da empresa” que tem por objetivo a indústria, comércio, instalação, aluguel, importação, exportação e representação de aparelhos refrigeradores e purificadores de ar, equipamentos para refrigeração comercial, seus componentes e acessórios, aparelhos eletrodomésticos e eletrônicos, bem como a prestação de serviços de manutenção e assistência técnica relativos a esses produtos, prestação de manutenção predial, de serviço de consultoria em geral.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ARMAZENAGEM.

As despesas com armazenagem de mercadoria e frete, quando o ônus for suportado pelo vendedor, geram direito ao desconto de créditos na apuração não

cumulativa da Cofins, quando comprovadamente realizadas na operação de venda.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS Não havendo a descrição detalhada dos serviços de processamento de dados que gerariam crédito no regime de não cumulatividade, impõe-se manter a glosa, por falta de comprovação.

DESPESAS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAÇÃO DE CRÉDITOS NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE As despesas com contratação de empresas que prestam serviços de despachante aduaneiro não geram créditos dentro do regime da não cumulatividade, por falta de previsão legal.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que devidamente comprovados e respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Ao analisar o pedido de ressarcimento feito pelo contribuinte a fiscalização efetuou inúmeras glosas sobre os produtos relacionados aos quais se pretendia obter créditos. As glosas foram amparadas na legislação então vigente e, em razão da complexidade da atividade desenvolvida pelo contribuinte e dos produtos e serviços a serem avaliados, o resultado da fiscalização foi exposto em anexos, conforme constou do Relatório da Ação Fiscal de fls. 68/78 do processo nº 11065.908358/2010-24.

O posicionamento adotado pela DRJ, ratifica as razões da fiscalização, vejamos destaques do acórdão:

“DO CONCEITO DE INSUMOS

Pretende a Manifestante que “o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS, deve ser entendido, além dos custos, como todas aquelas despesas necessárias à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora, conforme determinado pelo artigo 299, §1º do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99)”.

Conforme restará demonstrado a seguir, as alegações aventadas pela Manifestante não merecem prosperar.

Inicialmente, esclareça-se que, nos termos da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais visam, precipuamente, à realização de políticas públicas sócioeconômicas, por meio da prestação positiva de direitos sociais fundamentais, para garantir o bem-estar dos cidadãos.

Portanto, permitir que o conceito de insumo seja ampliado irrestritamente, com a inclusão de todos os custos e despesas suportados pela empresa, equivale ao desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora in foco, e ao esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais.

Como é cediço, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 instituíram a cobrança não cumulativa do PIS e da Cofins, respectivamente. Essa nova sistemática de tributação, aplicável somente para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, baseia-se no cálculo das contribuições aplicando-se a alíquota correspondente sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica e deduzindo-se créditos calculados pela aplicação das mesmas alíquotas a dispêndios efetuados, todos taxativa e exaustivamente relacionados nas normas instituidoras.

As indigitadas leis definiram, ainda, que o faturamento mensal, assim considerado o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, deve ser tomado como base de cálculo das contribuições. Estabeleceram também que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Com efeito, o regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins busca desonerar as contribuições incidentes sobre a receita mediante a atribuição de crédito na aquisição dos insumos que serão utilizados na produção do bem objetos da atividade-fim da empresa.

Nesta seara, cumpre destacar que as hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva.

A legislação de regência dispôs que as contribuições em comento ostentam como base de cálculo o faturamento do sujeito passivo, tomado como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas (salvo exclusões legais). Todavia, a legislação tratou de discriminar os bens e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Referidas leis, ao definirem a possibilidade de creditamento de insumos, destacaram que estes serão, portanto, os bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Destarte, não pairam dúvidas acerca da restrição ao conceito de insumo, uma vez que, caso não fosse a intenção do legislador restringir as hipóteses de creditamento, não teria ele se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.

Sendo assim, deve-se adotar, como premissa básica para a presente análise do conceito de insumo, que este poderá englobar algumas espécies de custos, mas jamais haverá de abranger as despesas da empresa. Isso se deve à própria natureza destas e ao que a Lei que instituiu a não cumulatividade do PIS e Cofins determina: somente será insumo aquele bem ou serviço utilizado na prestação do serviço ou na fabricação do produto. Meras despesas, como visto, por não terem relação com a produção em si (geradora do produto ou do serviço do qual advirá a receita da empresa), não podem, jamais, ser consideradas insumos.

A título de interpretação e regulamentação do tema, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas – IN SRF nº 247/02 e 404/04, que assim estabelecem, respectivamente:

(...)

Conclui-se, portanto, que insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço.

Ou seja, INSUMO será o bem que, agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto ou serviço a que se destina. É o material ou serviço que se incorpora ao produto final, definido como aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes, de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados nesse processo.” (g.n.)

Sendo essas as considerações iniciais, verifica-se que a controvérsia gravita sobre as receitas acrescentadas à base de cálculo da contribuição e das glosas de crédito sobre aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação de produtos exportados, apurados no

regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaques acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhada pela empresa.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.” “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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos,

razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1. Que a unidade preparadora intime o Recorrente a apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, sobre as atividades realizadas dentro da empresa, com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018, além de documentos e escrita fiscal que julgar necessário para realização do Relatório Fiscal.
2. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, os documentos trazidos pela Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado conclusivo pela Fiscalização, diante o que se pretende com esta diligência. Sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permaneceram glosados, bem como aqueles que à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos.

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento do julgamento.

É o meu entendimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow