



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

Processo nº 16095.720244/2013-63
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-000.506 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 16 de outubro de 2014
Assunto PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS
Recorrente CERÂMICAS GYOTOKU LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Daniel Mariz Gudiño.

Refere-se o presente processo administrativo a auto de infração para a cobrança de PIS e Cofins, e seus respectivos consectários legais, referente aos períodos de apuração de 01.2010 a 06.2010, e 09.2010 a 12.2010 Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, ciência em 20.12.2013 (fls. 6746 e 6753),

constituindo crédito tributário de: i) COFINS (fls. 6753 a 6759) no valor total de R\$7.245.101,00, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 12.2013, referente aos períodos de apuração de 01.2010 a 06.2010, e 09.2010 a 12.2010, com enquadramento legal exposto às fls. 6754, 6755 e 6759; ii) PIS (fls. 6746 a 6752) no valor total de R\$1.688.156,22, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 12.2013, referente aos períodos de 01.2010 a 06.2010, e 09.2010 a 12.2010, com enquadramento legal exposto às fls. 6747, 6748 e 6752.

5. No Termo de Verificação e Constatação de fls. 6680 a 6688 a autoridade fiscal autuante informa que:

i) A ação fiscal foi iniciada em 02/01/2013, com a ciência do de Termo de Início do Procedimento Fiscal; ii) Após batimentos realizados entre os valores de bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS declarados nas DACONs com as NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, e tendo sido apuradas diferenças, foi o contribuinte intimado a apresentar justificativas e demonstrativo analítico das diferenças encontradas, relativos ao período de 01/2010 a 12/2010. O contribuinte, alegando dificuldades de acesso ao banco de dados, requereu um prazo complementar e apresentou justificativas para uma pequena parte das diferenças apuradas. O contribuinte não comprovou a maior parte das diferenças lançadas na DACON Ficha 06A (PIS) e Ficha 16A (COFINS), a título de "Bens para Revenda" e "Bens Utilizados como Insumos", no valor total de R\$ 26.689.518,54, conforme demonstrativo Anexo I (fl. 6689);

iii) Em relação aos "Serviços Utilizados como Insumos", foi constatado que diversos itens de despesas e prestação de serviços, contabilizadas nas contas relacionadas no demonstrativo de fls. 6681/6682, compuseram a base de cálculo de créditos de PIS e COFINS, tendo sido lançado na DACON, nas linhas 03 da ficha 06A (PIS) e Linha 03 da ficha 16A (COFINS), como "Serviços Utilizados como Insumos". Foi constatado ainda, que grande parte destas despesas, não geram direito a crédito de PIS e COFINS, por não se referirem a "serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos" e por falta de previsão legal, conforme legislação aplicável a estes tributos; iv) Os valores de despesas e prestação de serviços que não dão direito a crédito de PIS e COFINS totalizaram R\$ 15.561.901,25, conforme documentos acostados ao processo (por amostragem) e demonstrativos Anexos II e III (fls. 6690 a 6743);

v) Também foi constatado que em fiscalização anterior, relativo a verificações obrigatórias, decorrente de MPF 08.1.11.002010,00423, já havia sido constituído créditos de PIS e COFINS, através do processo de Auto de Infração de nº 16095.720221/201197, relativo aos períodos de apuração 02/2010, 04/2010 e 05/2010; vi) Os valores de Saldos a Pagar de PIS e COFINS Não Cumulativos foram recalculados levando-se em consideração os valores das bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS declaradas, deduzidas de valores de glosa de créditos descontados indevidamente, e também dos valores que já foram objeto de autuação anterior, conforme demonstrativos Anexos IV e V (fls. 6744/6745). Os valores de Saldos a Pagar de PIS e COFINS Não-cumulativo apuradas, cujos valores não foram declarados em

DCTFs, foram objeto de autuação, nos termos da legislação vigente; vii) Conforme legislação do PIS e COFINS só geram créditos os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, entendendo-se como "serviços utilizados como insumos" os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados na produção ou fabricação dos produtos. Desta forma, verifiquei que diversos valores de despesas lançadas a título de Vale-Transporte, Despesas a Apropriar, Vale Refeições; Desp Antecip Gytoku Estiva, Reforma do Telhado Estiva, Consumo Papel Sulfite a Ratear, Produtos Acabados Estiva, Reforma do Telhado Fábrica 1, Transações Suzano/Estiva, Mogidonto Soc Civil Ltda, Telecom de S Paulo S/A, Empr Bras de Telecomun S/A, BCP S/A, Prest Serviços Pessoa Jurídica, Samed Serviços Assist. Médica/ Bradesco Saúde S/A, VIVO S/A, 13º Salário, Comissões S/Vendas, Cursos e Treinamentos, Serviços Terceirizados PJ, Serviços Temporários, Assist Medica e Social, Creches e Pré Escolas, Aluguéis De Maqs E Equip, Aluguéis De Maqs E Equip, Assessoria Administrativa Pj, Assessoria Jurídica PJ, Combustíveis e Lubrificantes, Comissões de Agentes, Conduções, Cópias Xerográficas, Despesas com Refeições, Despesas com Veículos, Gastos com a Não Qualidade, Material de Escritório, Despesas de Merchandising, Publicações Periódicas, Serviços Eventuais PF, Serviços Eventuais PJ, Telefone, Unif e Equip de Segurança, Viagens e Estádias, Internet, Despesas Eventuais, Conservação e Limpeza, Manutenção e Conservação, Serviços de Terc Manutenção, Anúncios, Feiras e Exposições, Propaganda e Publicidade e Juros Passivos, relacionadas no demonstrativo Anexo I (fl. 6689), não geram direito a creditamento de PIS e COFINS por falta de previsão legal; viii) Sobre as despesas acima mencionadas, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade da empresa, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios ;ix) De acordo com o art. 3º, Inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e arts. 3º, inciso II e art. 15, inciso II da Lei nº 10.833/2003, e IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, as aquisições de diversos itens de despesas e prestação de serviços, por não serem aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos, ou não serem incorporadas ao produto, e conseqüentemente, não se enquadrarem no conceito de insumos, não podem gerar direito a creditamento de PIS e COFINS; x) Os valores devidos de PIS e COFINS Não Cumulativos, foram recalculados, conforme Demonstrativos de Apuração de PIS e COFINS, Anexos IV e V (fls. 6744/6745), e resumida às fls. 6687/6688.

6. Inconformada com os lançamentos, a interessada interpôs em 20.01.2014 a impugnação de fls. 6766 a 6788, onde alega, em síntese, o que se segue:

6.1 Conforme se verifica do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização apurou, durante o ano calendário de 2010, diferença entre a base das despesas declaradas em DACON e as despesas apuradas mediante o levantamento das notas fiscais.

Especificamente para os meses de janeiro e fevereiro de 2010, foram apuradas as seguintes diferenças: Janeiro de 2010: (i) Valor conforme

a DACON: R\$ 11.727.948,65, (ii) Valor conforme as Notas Fiscais: R\$ 10.181.553,80, (iii) Diferença: R\$ 1.546.394,85; Fevereiro de 2010: (i) Valor conforme a DACON: R\$ 11.047.767,77, (ii) Valor conforme as Notas Fiscais: R\$ 9.189.213,92, (iii) Diferença: R\$ 1.858.553,85; 6.3 Todavia, nos referidos meses, a fiscalização desconsiderou despesas de aquisição de insumos que foram devidamente escrituradas e que estão comprovadas pelas 1ª vias das notas fiscais; 6.4 Relativamente ao período de janeiro de 2013, a fiscalização não considerou as seguintes despesas:

(i) R\$ 494.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito "in natura") para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5751; (ii) R\$ 598.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito "in natura") para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5750; (iii) R\$ 468.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito "in natura") para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5749; 6.5 Já no mês de fevereiro de 2010, a fiscalização desconsiderou as seguintes despesas:

(i) R\$ 78.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito "in natura") para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5872; (ii) R\$ 182.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito "in natura") para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5873; 6.6 As notas fiscais acima relacionadas foram devidamente escrituradas no Livro de Registro de Entradas da Impugnante e, conseqüentemente, deveriam ser consideradas no levantamento das despesas que geraram os créditos de contribuição ao PIS e de COFINS que foram apropriados pela Impugnante; 6.7 De acordo com o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, a fiscalização elaborou planilha descontando, dos créditos de contribuição ao PIS e de COFINS apurados, os valores dos créditos objeto de lançamento em fiscalização anterior; 6.8 Especificamente quanto ao PIS do mês de fevereiro de 2010 a fiscalização expressamente reconheceu que, do valor de contribuição ao PIS por ela apurado (R\$ 91.141,45), ela não poderia constituir parte desse montante (R\$ 15.338,10) que foi objeto de auto de infração anterior (processo administrativo fiscal nº 16095.720221/201197).

Contudo, o auto de infração foi efetuado considerando o montante integral do valor apurado pela fiscalização, isto é, sem efetuar o desconto do valor do crédito que fora objeto de lançamento anterior. É o que se pode verificar, por exemplo, do demonstrativo de apuração que compõe o auto de infração; 6.9 Havendo claro lançamento em duplicidade de um mesmo tributo, as autoridades julgadoras, por ocasião do julgamento da presente impugnação, deverão determinar a exclusão, da contribuição ao PIS apurada para o período de fevereiro de 2010, do valor de R\$ 15.338,10, além dos encargos sobre referido montante (juros de mora e multa de ofício);

6.10 Os créditos tomados pela Impugnante possuem a natureza de insumo. De acordo com a fiscalização, houve a glosa de créditos de contribuição ao PIS e de COFINS na proporção referida acima porque, pelo histórico dos lançamentos contábeis, elas não estariam relacionadas à atividade desenvolvida pela Impugna, cujo faturamento ensejou a incidência das apontadas contribuições.

Deve-se destacar, contudo, que o conceito de insumo, para fins de creditamento da contribuição ao PIS/COFINS, tem sido estendido pelas autoridades julgadoras administrativas e judiciais, de tal modo que as despesas que foram desconsideradas pela fiscalização geram, sim, direito a crédito das apontadas contribuições; 6.11 Aquele velho conceito de insumo, considerado meramente como o produto aplicado no processo de industrialização, setor da economia preponderante nas décadas de 70 e 80, não pode mais subsistir diante da atual sociedade informacional. Na verdade, insumo é tudo aquilo que é essencial à empresa.

Recentemente, o CARF manifestou o entendimento de que insumo, para fins de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, deve compreender não só aquilo que é empregado diretamente na atividade operacional da pessoa jurídica, mas também todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, equiparando o conceito de insumo ao de despesa dedutível para fins de apuração do imposto de renda pessoa jurídica. Portanto, todos os custos e/ou despesas que sejam necessários, usuais e normais à manutenção da atividade econômica dão direito ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS; 6.12 Os créditos que foram indevidamente glosados pela fiscalização referem-se a despesas relacionadas direta ou indiretamente à atividade operacional da Impugnante. Caso as autoridades julgadoras entendam necessário, o julgamento da presente impugnação poderá ser convertido em diligência, a fim de demonstrar, mediante apresentação das notas fiscais, que os lançamentos que foram expurgados pela fiscalização se referem a custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora e, como tais, geradores dos créditos de contribuição ao PIS e de COFINS que foram indevidamente glosados, gerando o lançamento ora impugnado; 6.13 As despesas, que foram indevidamente desconsideradas pela fiscalização, geraram o legítimo direito a desconto, pela Impugnante, dos créditos de contribuição ao PIS e da COFINS, sendo, destarte, absolutamente improcedentes as glosas efetuadas pela fiscalização. A autuação, se julgada procedente, violará de forma manifesta a não cumulatividade; 6.14 Especificamente em relação a algumas das despesas que não foram consideradas pela fiscalização, elas estão relacionadas ao processo produtivo e, conseqüentemente, gerariam o direito ao crédito das contribuições mesmo na equivocada interpretação da Receita Federal do Brasil acerca do conceito de insumo. Com efeito, a fiscalização desconsiderou despesas relacionadas a bens e serviços aplicados no processo produtivo, quais sejam:

(i) alugueis de máquinas e equipamentos que são essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo, tais como empilhadeiras utilizadas para transportar o insumo para industrialização; (ii) serviços de terceirização/manutenção, seja os de terceirização da mão-de-obra utilizada no processo industrial, seja de manutenção das máquinas e equipamentos diretamente empregados no processo produtivo; (iii) serviços de conservação e limpeza da linha de produção, valendo aqui destacar que as despesas tomadas como créditos das referidas atividades são aquelas com os operadores que estão envolvidos exclusivamente no processo de produção e qualidade, de forma a garantir o produto final dentro das especificações determinadas.

A Impugnante logrou obter, junto ao departamento técnico responsável declaração em que é justificada a necessidade de contratação do serviço de limpeza para o regular desenvolvimento do processo de produção. No referido serviço, são realizadas as seguintes atividades: limpeza de canaletas no processo de produção; limpeza do chão no setor produtivo; lavagem das vascas, usadas para armazenar insumos na produção; manutenção de todo o setor industrial limpo; 6.15 Trata-se, portanto, de despesas com bens e serviços que são fundamentais ao processo produtivo, não fugindo, inclusive, da definição de insumo que a Receita Federal do Brasil aplica em relação aos créditos de contribuição ao PIS e da COFINS; A Delegacia de Julgamento julgou parcialmente procedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010, 01/09/2010 a 31/12/2010 VENDA PARA ENTREGA FUTURA. ADQUIRENTE. MOMENTO.APURAÇÃO CREDITO NÃO CUMULATIVIDADE Na aquisição de bens ou serviços que geram crédito da não cumulatividade para recebimento posterior, o crédito poderá ser apropriado no registro da Nota Fiscal de Simples faturamento uma vez que já ocorreu o fato jurídico representativo da aquisição.

LANÇAMENTO A MAIOR. ERRO DE TRANSCRIÇÃO.

Tendo sido constatada a ocorrência de erro na transcrição da contribuição devida apurada, cancela-se o crédito tributário exigido a maior.

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na sistemática não-cumulativa, podem ser descontados créditos em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-de-obra temporária, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, E EQUIPAMENTOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

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 respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

DESPESA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas realizadas com serviços de limpeza e conservação não geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda e na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010, 01/09/2010 a 31/12/2010 VENDA PARA ENTREGA FUTURA. ADQUIRENTE. MOMENTO. APURAÇÃO CREDITO NÃO-CUMULATIVIDADE Na aquisição de bens ou serviços que geram crédito da não cumulatividade para recebimento posterior, o crédito poderá ser apropriado no registro da Nota Fiscal de Simples faturamento uma vez que já ocorreu o fato jurídico representativo da aquisição.

LANÇAMENTO A MAIOR. ERRO DE TRANSCRIÇÃO.

Tendo sido constatada a ocorrência de erro na transcrição da contribuição devida apurada, cancela-se o crédito tributário exigido a maior.

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na sistemática não-cumulativa, podem ser descontados créditos em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-de-obra temporária, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, E EQUIPAMENTOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

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 respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

DESPESA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas realizadas com serviços de limpeza e conservação não geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda e na prestação de serviços.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte No recurso voluntário apresentado, reiteram-se os argumentos aduzidos na peça de impugnação, quais sejam:

i. a interpretação sistemática e finalística dos incisos e parágrafos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e do artigo 195, inciso I, alínea 'b', e §12, da Constituição Federal, determinam que existe uma relação de inerência entre os custos e despesas que conferem direito de crédito da Contribuição ao PIS e da Cofins com a formação da receita;

ii. tudo que é necessário à manutenção da fonte produtora deve gerar o respectivo direito aos créditos;

iii. não somente as operações vinculadas ao exercício da atividade contemplada no objeto social (atividade fim), como, também, outras operações realizadas com o objetivo de manutenção da saúde financeira da empresa (atividade meio), devem ser consideradas operações necessárias à manutenção da fonte produtora;

iv. despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos apontadas na Conta 43101.003 - "Aluguéis de Máquinas e Equipamentos" dizem respeito a bens diretamente aplicados no processo produtivo;

v. despesas relacionadas à prestação de serviços de locação de mão de obra e de manutenção de máquinas e equipamentos indicadas nas contas 42101.010 - "Serviços Terceirizados - PJ" e "43100.004 - Serviços de Terc-Manutenção" estão diretamente atreladas à manutenção do processo produtivo;

vi. despesas decorrentes da prestação de serviços de conservação e limpeza do pátio industrial dão direito à tomada de crédito da contribuição ao PIS e Cofins porque estão

atreladas ao seu processo produtivo, pois a salubridade do pátio industrial da Recorrente é imprescindível ao funcionamento de seu maquinário.

É o relatório.

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende dos autos, parte dos créditos foram reconhecidos, bem como, algumas glosas foram desconstituídas pela decisão de primeira instância.

Por conseguinte, o presente recurso cinge-se ao reconhecimento do direito ao créditos de algumas rubricas, a título de PIS e Cofins não-cumulativos.

Em consonância com as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, no caso do PIS e da Cofins, no procedimento de apuração deve-se localizar valores passíveis de creditamento dentre as aquisições, aplicando-se a alíquota determinada, sendo o resultado subtraído do saldo a pagar.

Observe-se que o critério material dessas contribuições refere-se à apuração de receitas do contribuinte, o que desde logo lhes confere um raio de abrangência muito maior que o do IPI, que se restringe aos produtos industrializados: as contribuições, da mesma forma, incidem sobre receitas decorrentes de comercialização, financeiras e de serviços.

Essa constatação é ponto de partida para a discussão sobre o conceito de “insumos” para efeitos de creditamento das contribuições, cujo alcance semântico é, ainda hoje, definido pelo Fisco, com fulcro na legislação do IPI, que o vincula a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Destarte, dentre as hipóteses de creditamento das contribuições, o inciso II do artigo 3º¹ das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 admite-se o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Por força da edição de diversos atos normativos, especialmente as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e nº 404/04, amesquinhou-se o conteúdo semântico de “insumo”, para restringi-los àquelas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

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)

aos serviços prestados, aplicados e/ou consumidos na produção, e quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no ativo permanente, e que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. replicando os vetores veiculados no Parecer Normativo COSIT nº 65/79, que trata de IPI.

Logo, insurgiram-se os contribuintes contra tal apropriação da legislação do IPI, para efeitos de creditamento de PIS e da Cofins, cuja racionalidade é distinta do imposto federal, não havendo qualquer remissão na legislação das contribuições que estabelecesse regramento nesse sentido.

Ainda que o regime jurídico da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, surgido com as alterações pela Emenda Constitucional nº 20/98 e pela Emenda Constitucional nº 42/03, em seu artigo 195, § 12, da Constituição Federal, tenha delegado a sua disciplina à lei infraconstitucional e que o legislador, por sua vez, tenha instituído um regime que peca em sua sistematização, abrangendo alguns setores de atividade econômica, restringindo as despesas que dão direito ao crédito, dentre muitas outras incongruência que tornam esse regime jurídico casuístico e assistemático, o fato é que, sendo a incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas e recaindo o IPI sobre o consumo, restrito à etapa de industrialização do produto, desde sempre, os critérios para disciplina de cada qual, caminharão por sendas diversas.

Por essa razão, a jurisprudência administrativa, invariavelmente, tem afastado o entendimento restritivo atribuído à matéria, rechaçando o tratamento tributário dado ao IPI, para ampliá-lo, ora alargando o conceito para aproximá-lo ao regime jurídico de deduções do imposto sobre a renda, ora tentando encontrar um caminho intermédio.

Nesse sentido, trilha a jurisprudência administrativa para, a partir do processo produtivo de determinado contribuinte, depreender as atividades essenciais e necessárias à sua realização, aos quais estariam vinculados os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Em relação à prestação de serviços, a questão tanto mais é contundente, posto que o próprio alcance semântico do termo “serviços” enfrenta dificuldades em diversos ordenamentos jurídicos, especialmente para efeitos de sua tributação. Ademais, a não-cumulatividade para bens incorpóreos é uma novidade para o direito brasileiro.

Feito o intróito, inicialmente é de se afastar o conceito de insumos, nessa hipótese, como “serviços ou produtos intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos”, para adotar um conceito que contemple a essencialidade de determinado insumo para o processo produtivo da empresa.

Dos autos depreende-se que a Recorrente tem como atividade:

Cláusula 2ª - A sociedade tem por objeto: **(i)** a indústria, o comércio/ e a exportação de pisos e revestimentos cerâmicos e porcelanatos; **(ii)** a indústria, o comércio, importação e a exportação de pastilhas de vidro; **(iii)** a indústria, o comércio e a exportação de argamassa e de produtos de limpeza para pisos e revestimentos cerâmicos e porcelanatos; **(iv)** o comércio de rejunte; **(v)** a industrialização de pisos e revestimentos cerâmicos

e porcelanatos, e de material de assentamento, por e para terceiros, e com tecnologia de terceiros; (vi) a importação e o comércio de pedras industrializadas, pisos e revestimentos cerâmicos e porcelanatos; (vii) a industrialização e o comércio de pisos e revestimentos cerâmicos e em porcelanatos antiderrapantes e antideslizantes; (viii) o comércio de aditivo líquido de características antiderrapantes e antideslizantes para aplicação em pisos cerâmicos, pedras naturais e porcelanatos; e (ix) o comércio e a instalação de componentes metálicos para fachadas afastadas.

Na decisão de primeira instância administrativa, parte do crédito tributário foi exonerado, como as glosas referentes às vendas para entrega futura e parte dos períodos de apuração, que já são objeto de outro processo administrativo fiscal.

Assim, os valores remanescentes relacionam-se aos créditos glosados em virtude da dissonância em relação ao conceito de insumo, concebidos pela Recorrente e fiscalização.

Do Termo de Verificação Fiscal observa-se que foram glosados diversos créditos aproveitados pela Recorrente, quais sejam:

Processo nº 16095.720244/2013-63
Resolução nº 3201-000.506

S3-C2T1
Fl. 104

CODIGO CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA CONTA
11215.002	VALE-TRANSPORTE
11215.003	DESPESAS A APROPRIAR
11215.004	VALE-REFEIÇÕES
11215.008	DESP ANTECIP - GYOTOKU ESTIVA
11215.011	REFORMA DO TELHAÇO - ESTIVA
11215.012	CONSUMO PAPEL SULFITE A RATEAR
11216.004	PRODUTOS ACABADOS - ESTIVA
13209.077	REFORMA DO TELHADO FÁBRICA 1
14107.001	TRANSAÇÕES SUZANO/ESTIVA
21112.003	MOGIDONTO SOC CIVIL LTDA
21113.006	TELECOM DE S PAULO S/A

21113.008	EMPR BRAS DE TELECOMUN S/A
21113.056	BCP S/A
21113.068	PREST SERVIÇOS PESSOA JURÍDICA
21113.080	SAMED SERVIÇOS ASSIST. MÉDICA
21113.082	BRADESCO SAÚDE S/A
21113.087	VIVO S/A
42101.001	13º SALÁRIO
42101.002	COMISSÕES S/VENDAS
42101.003	CURSOS E TREINAMENTOS
42101.010	SERVIÇOS TERCEIRIZADOS-PJ
42101.011	SERVIÇOS TEMPORÁRIOS
42103.001	ASSIST MÉDICA E SOCIAL
42103.003	CRECHES E PRÉ-ESCOLAS
43101.003	ALUGUÉIS DE MAQS E EQUIPS
43101.005	ASSESSORIA ADMINISTRATIVA-PJ
43101.007	ASSESSORIA JURÍDICA-PJ
43101.010	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES
43101.011	COMISSÕES DE AGENTES
43101.012	CONDUÇÕES
43101.015	CÓPIAS XEROGRÁFICAS
43101.023	DESPESAS COM REFEIÇÕES
43101.025	DESPESAS COM VEÍCULOS
43101.031	GASTOS COM A NÃO QUALIDADE
43101.036	MATERIAL DE ESCRITÓRIO
43101.038	DESPESAS DE MERCHANDISING
43101.041	PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS
43101.043	SERVIÇOS EVENTUAIS-PF
43101.044	SERVIÇOS EVENTUAIS-PJ
43101.046	TELEFONE
43101.049	UNIF E EQUIP DE SEGURANÇA
43101.050	VIAGENS E ESTADIAS
43101.053	INTERNET
43101.054	DESPESAS EVENTUAIS
43102.001	CONSERVAÇÃO E LIMPEZA
43102.002	MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO
43102.004	SERVIÇOS DE TERC-MANUTENÇÃO
43103.002	ANÚNCIOS
43103.006	FEIRAS E EXPOSIÇÕES
43103.008	PROPAGANDA E PUBLICIDADE
44101.006	JUROS PASSIVOS

No recurso voluntário, contestou-se glosas específicas, que deverão ser analisadas separadamente.

Contudo, em relação aos serviços de limpeza, conservação e limpeza que foram glosados porque não fariam parte do processo de fabricação dos bens nem dos serviços

prestados, certo é que da premissa da qual se parte, em consonância com o intróito, os serviços de limpeza podem ser considerados insumos, desde que essenciais ao processo produtivo.

Dos autos, tem-se que, de acordo com declaração do gerente industrial da Recorrente (doc.04 da impugnação), os serviços de limpeza em relação aos quais se tomou os créditos, referem-se ao local da produção, como se verifica:

JUSTIFICATIVA TÉCNICA SOBRE A NECESSIDADE DO SERVIÇO DE LIMPEZA NO PROCESSO PRODUTIVO Os operadores estão envolvidos exclusivamente no processo de produção e qualidade, de forma a garantir o produto final dentro das especificações determinadas. Desta forma, o serviço de limpeza, se faz necessário para garantir que os operadores não se envolvam com estas atividades, conforme relação abaixo descrita, bem como, para a prevenção de acidentes e eventual contaminação:

Limpeza de canaletas no processo de produção.

Limpeza do chão no setor produtivo.

Lavação das vascas, usadas para armazenar insumos na produção.

Levar retorno de produto refugado, até o box de matéria prima.

Manter todo o setor industrial limpo.

Com efeito, de acordo com a Recorrente, a limpeza do pátio industrial estaria atrelada ao seu processo produtivo, pois a sua salubridade é imprescindível ao funcionamento de seu maquinário. As notas fiscais trazidas aos autos, espelhariam os serviços mencionados.

Não obstante, não ficou demonstrado de forma cabal, que os referidos serviços de limpeza compõem o processo produtivo da Recorrente, no sentido afirmado, de que seriam essenciais à manutenção de seu maquinário e à produção.

Assim sendo, proponho a conversão do julgamento em diligência para que seja intimada a Recorrente para esclarecer, detalhadamente, os serviços de limpeza lançados nas notas fiscais acostadas aos autos, e qual a sua conexão com o seu processo produtivo.

Deve ser dada ciência à Procuradoria da Fazenda Nacional para que, querendo, manifeste-se. Após, retornem os autos para o prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo