



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720264/2012-53
ACÓRDÃO	3401-015.002 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANDVIK MGS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. MOTIVAÇÃO DAS GLOSAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando o lançamento identifica os fundamentos jurídicos das glosas e discrimina os créditos desconsiderados, permitindo ao contribuinte conhecer as razões da exigência e exercer plenamente o contraditório.

A insuficiência probatória ou material de determinada glosa constitui questão de mérito e conduz, quando reconhecida, ao cancelamento da parcela correspondente, sem comprometer a validade integral do lançamento.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. ARTIGO 100 DO CTN. SOLUÇÕES DE CONSULTA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA GERAL.

Soluções de consulta das quais o contribuinte não tenha sido parte não possuem eficácia normativa geral nem caracterizam prática reiterada da Administração apta a afastar penalidades e juros de mora, nos termos do artigo 100 do CTN. Não demonstrada conduta administrativa constante e uniforme aplicável ao interessado, subsistem os encargos sobre as parcelas mantidas.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Incidem juros moratórios calculados pela taxa Selic sobre o valor da multa de ofício, conforme entendimento vinculante consubstanciado na Súmula CARF nº 108. O pedido perde objeto quanto às parcelas cuja glosa tenha sido revertida, permanecendo os juros e a penalidade sobre as exigências mantidas.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2011

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, considerando-se a relação objetiva do bem ou serviço com o processo de produção ou de prestação. Nem todo custo necessário ao funcionamento ou ao êxito da empresa gera direito ao crédito, exigindo-se demonstração de que o dispêndio se integra ao processo produtivo, ônus que incumbe ao contribuinte.

PIS E COFINS. COMISSÕES DE INTERMEDIÇÃO. PRODUÇÃO SOB ENCOMENDA. INSUMO.

Geram créditos as comissões pagas pela intermediação de negócios quando, em razão das peculiaridades da atividade, a contratação do cliente constitui condição necessária ao início da produção. Na fabricação exclusiva de equipamentos customizados, sem manutenção de estoque, a intermediação não se destina ao escoamento de produto acabado, mas deflagra o projeto e a fabricação do bem, qualificando-se como insumo à luz do critério da subtração.

PIS E COFINS. FRETES. AUSÊNCIA DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE. ÔNUS DA PROVA.

A apropriação de créditos sobre fretes exige documentação idônea que comprove a efetiva prestação do serviço, o valor suportado e sua vinculação a operação geradora do crédito. Identificada a ausência do conhecimento de transporte, cabe ao contribuinte apresentar o documento fiscal correspondente ou outros elementos capazes de demonstrar os fatos constitutivos do direito creditório. A falta desse suporte documental distingue-se da glosa baseada exclusivamente no CFOP e autoriza a manutenção da exigência.

PIS E COFINS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. HOSPEDAGEM. VIAGENS. COMBUSTÍVEL. TRANSPORTE DE PESSOAL. NÃO CREDITAMENTO.

Não geram créditos os dispêndios com locação de veículos, hospedagem, viagens e combustível destinados ao deslocamento e à permanência de funcionários, ainda que necessários ao acompanhamento de fornecedores, clientes e obras. A essencialidade e a relevância devem ser aferidas em relação ao processo produtivo, não bastando a importância genérica da despesa para a atividade empresarial.

PIS E COFINS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INCISO IV DO ARTIGO 3º. INAPLICABILIDADE.

Os veículos automotores constituem categoria distinta das máquinas e dos equipamentos mencionados no inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não sendo possível incluí-los no dispositivo mediante interpretação fundada apenas no sentido comum das palavras. Ainda que admitida a equiparação em determinadas circunstâncias, o creditamento depende da comprovação de emprego direto do veículo no processo produtivo, o que não ocorre quando sua destinação se limita ao transporte de pessoas.

PIS E COFINS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PRODUTIVOS. DIREITO AO CRÉDITO.

Os bens e serviços empregados na conservação e no reparo de máquinas e equipamentos diretamente utilizados na produção qualificam-se como insumos, pois a manutenção das condições de funcionamento do parque produtivo é essencial à continuidade da fabricação.

PIS E COFINS. REPARAÇÃO AUTOMOTIVA. DESTINAÇÃO DO BEM REPARADO.

O tratamento tributário conferido à reparação acompanha a natureza e a destinação do bem reparado. Não geram créditos os serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de pessoal, por não se integrarem ao processo produtivo. Admite-se o creditamento apenas quando comprovado que a despesa recaiu sobre veículo ou equipamento automotor diretamente empregado na produção, na exata proporção dos valores demonstrados.

PIS E COFINS. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA PATRIMONIAL. MATERIAIS ARMAZENADOS EM OBRAS. NÃO CREDITAMENTO.

Os serviços de vigilância destinados à guarda de materiais e à proteção do canteiro de obras contra furtos exercem função de preservação patrimonial externa ao processo produtivo. A maior exposição a riscos ou a deficiência de segurança pública pode tornar a contratação operacionalmente necessária, mas não altera sua natureza de atividade-meio, nem demonstra aplicação ou consumo do serviço na produção dos equipamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário, para rejeitar as preliminares e no mérito, por unanimidade, dar parcial provimento para reverter a glosa sobre os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos diretamente empregados na atividade produtiva. No mérito, por maioria, reverter as glosas dos créditos das comissões sobre intermediação de negócios. Vencida a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio que negava provimento neste ponto. O conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira acompanhou pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges, Marina Righi Rodrigues Lara (substituto[a] integral) e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-110.295, proferido pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito tributário.

Na origem, os autos de infração cuidam da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativas aos meses de março, junho e setembro de 2010 e setembro de 2011, decorrentes da glosa de créditos das referidas contribuições apurados no período de janeiro a dezembro de 2008. Ao glosar parte dos créditos de 2008, a fiscalização recompôs os saldos credores acumulados nos trimestres subsequentes e lavrou as exigências nos períodos acima, ante a insuficiência dos créditos apropriados para dedução do valor devido.

Conforme o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, foram glosados créditos apurados sobre bens e serviços que, no entendimento da autoridade fiscal, não se enquadrariam no conceito de insumo definido pelos incisos I e II do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, bem como créditos sobre fretes que não estariam relacionados ao custo de aquisição de insumos nem vinculados a operações de venda, apurados a partir dos CFOP das notas vinculadas aos conhecimentos de transporte, havendo ainda glosas por não apresentação do conhecimento de transporte.

Os itens glosados foram assim agrupados pela fiscalização e reproduzidos na impugnação: (i) locação de veículos e indenização referentes a essas locações; (ii) hospedagem e viagens; (iii) manutenção de equipamentos e reparação automotiva; (iv) aluguel de máquinas e

equipamentos (copiadora, equipamentos de informática, condicionador de ar, aspirador, guindaste, rádio, caminhão pipa e caminhão); (v) serviços de medição, inspeção, treinamento, desenvolvimento de software, sistema de monitoramento, visita técnica, vigilância de materiais na obra, assistência técnica e armazenagem; (vi) gasolina; (vii) equipamentos de proteção; (viii) comissões sobre intermediação de negócios; (ix) frete; e (x) consultoria, honorários de advogados, buffet, obtenção de visto e tradução, palestra, assistência médica, toner, jardinagem, conservação e limpeza e créditos lançados em duplicidade.

A Recorrente impugnou as glosas dos itens (i) a (ix), ressaltando o item (x), que reconheceu tratar-se de créditos tomados equivocadamente.

A DRJ/RJO afastou as preliminares de nulidade, indeferiu o pedido de perícia e, no mérito, reverteu as glosas relativas a aluguel de máquinas e equipamentos, ressaltados os veículos, aos serviços de medição, inspeção, treinamento, desenvolvimento de software, sistema de monitoramento, visita técnica, assistência técnica e armazenagem, aos equipamentos de proteção individual e aos fretes cujos conhecimentos de transporte foram apresentados. Manteve as glosas relativas às comissões sobre intermediação de negócios, à hospedagem e viagens, à locação de veículos e respectivas indenizações, à gasolina, à vigilância de materiais na obra, ao aluguel de veículos em geral e aos fretes cujos conhecimentos de transporte não foram apresentados.

O acórdão foi assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2011

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA - Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

LANÇAMENTO - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - DEFINITIVIDADE DO CRÉDITO - Considera-se definitivamente constituído o crédito tributário correspondente às matérias objeto do lançamento não impugnadas pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2011

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – DEFINIÇÃO

Dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – ALUGUÉIS

Dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, exceto o aluguel de veículos, nos termos da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 1, de 2014.

AUTO DE INFRAÇÃO PIS. FUNDAMENTAÇÃO EXCLUSIVA POR CFOP.

O Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP não pode ser a única justificativa para a glosa de créditos no regime não cumulativo da PIS/PASEP, devendo o lançamento conter elementos adicionais que fundamentem a desconsideração da despesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2011

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – DEFINIÇÃO

Dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - ALUGUEL DE VEÍCULOS Dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, exceto o aluguel de veículos, nos termos da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 1, de 2014.

AUTO DE INFRAÇÃO COFINS. FUNDAMENTAÇÃO EXCLUSIVA POR CFOP.

O Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP não pode ser a única justificativa para a glosa de créditos no regime não cumulativo da COFINS, devendo o

lançamento conter elementos adicionais que fundamentem a desconsideração da despesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2011

TAXA SELIC. LEGALIDADE - Aplicam-se juros de mora por percentuais equivalentes à taxa Selic por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO - Aplica-se multa de ofício por expressa previsão legal.

EFEITOS DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS - Cada decisão refere-se, individualmente, àquele determinado interessado, não havendo como entender que se há de aplicar, obrigatoriamente, ao caso em tela, o entendimento constante de ementas de decisões mencionadas pela interessada, visto não terem efeito erga omnes.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A Recorrente interpôs, assim, seu Recurso Voluntário, estruturado especialmente nos seguintes tópicos:

- PRELIMINARMENTE. A NULIDADE DO TRABALHO FISCAL – VÍCIOS DE MOTIVAÇÃO E INVESTIGAÇÃO INSUFICIENTE DOS FATOS;
- COMISSÕES SOBRE INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS;
- OS FRETES INCORRIDOS PELA RECORRENTE;
- CRÉDITOS DECORRENTES DA LOCAÇÃO DE VEÍCULOS E INDENIZAÇÕES REFERENTES A ESSAS LOCAÇÕES;
- HOSPEDAGEM, VIAGENS E GASOLINA;
- MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E REPARAÇÃO AUTOMOTIVA;
- ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS;
- SERVIÇOS VIGILÂNCIA DE MATERIAIS NA OBRA; e
- O DESCABIMENTO DOS JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

1 – PRELIMINARMENTE. A NULIDADE DO TRABALHO FISCAL – VÍCIOS DE MOTIVAÇÃO E INVESTIGAÇÃO INSUFICIENTE DOS FATOS.

A Recorrente sustenta a nulidade do procedimento fiscal, ao argumento de que a fiscalização teria se limitado a relacionar, em planilha, os itens glosados, sem examinar suas características nem apresentar fundamentação individualizada para cada exclusão. Afirma que tal conduta teria transferido indevidamente ao sujeito passivo o ônus probatório que incumbiria à autoridade fiscal, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Em reforço, invoca o fato de a própria DRJ ter reconhecido a insuficiência da motivação quanto às glosas de fretes amparadas exclusivamente no CFOP, sustentando que o mesmo vício comprometeria a integralidade do trabalho fiscal.

A preliminar, contudo, não merece acolhimento.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são aquelas taxativamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que assim dispõe:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Nenhuma dessas hipóteses se verifica no caso concreto. Os autos de infração foram lavrados por autoridade competente e contêm os elementos exigidos pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, entre eles a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos, a penalidade aplicável e a intimação para pagamento ou impugnação. Foram, ainda, acompanhados do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, no qual a fiscalização expôs os fundamentos das glosas e discriminou, nota a nota, nos respectivos anexos, os créditos desconsiderados e os motivos de sua exclusão.

Para o adequado exame da controvérsia, convém distinguir dois planos que a Recorrente procura reunir sob a alegação comum de nulidade.

O primeiro corresponde ao vício de motivação em sentido próprio, caracterizado quando o ato não apresenta fundamentação ou quando as razões expostas não guardam relação com a decisão adotada. Nessa hipótese, pode haver efetiva preterição do direito de defesa e, por consequência, a nulidade prevista no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

O segundo plano, inteiramente distinto, diz respeito à suficiência da prova ou da fundamentação material de determinada glosa. Trata-se de questão de mérito que, quando resolvida em favor do contribuinte, conduz ao cancelamento da parcela correspondente, e não à invalidação integral do lançamento.

Na espécie, o Termo de Verificação Fiscal indicou expressamente o fundamento jurídico das glosas, consistente no não enquadramento dos bens e serviços no conceito de insumo extraído da IN SRF nº 404/2004, além de individualizar, nos anexos, cada nota fiscal desconsiderada.

A motivação mostrou-se suficientemente clara e compreensível, tanto que a Recorrente apresentou impugnação detalhada, na qual rebateu cada uma das glosas, discorreu sobre a natureza e a finalidade dos dispêndios e expôs as razões pelas quais os considerava essenciais ao processo produtivo. A amplitude e a precisão da defesa demonstram que o contraditório e a ampla defesa foram plenamente assegurados, afastando-se a alegação de preterição do direito de defesa.

Também não procede o argumento de que a DRJ, ao reverter as glosas de fretes fundamentadas exclusivamente no CFOP, teria reconhecido a nulidade do trabalho fiscal. A decisão de primeira instância não declarou qualquer nulidade, mas resolveu questão de mérito, ao concluir que a simples indicação do código fiscal da operação, desacompanhada de outros elementos, não era suficiente para afastar o creditamento. Por essa razão, cancelou as glosas correspondentes por insuficiência de sua fundamentação material.

Trata-se, precisamente, do segundo plano anteriormente mencionado, cuja consequência é o afastamento da exigência específica, e não a contaminação da integralidade do lançamento.

Tampouco aproveita à Recorrente a invocação genérica do artigo 142 do Código Tributário Nacional. No lançamento de ofício, incumbe à autoridade fiscal identificar a matéria tributável, descrever os fatos e expor os fundamentos da exigência, providências que foram devidamente observadas.

A discussão acerca do enquadramento de determinado bem ou serviço no conceito de insumo, uma vez apresentados os fundamentos da glosa, situa-se no mérito e será examinada nos tópicos seguintes. Nesse exame, algumas exigências serão mantidas justamente porque o sujeito passivo não comprovou o vínculo entre o dispêndio e o processo produtivo, ônus que lhe compete quando pretende o reconhecimento do direito ao crédito.

Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade.

2 – DO MÉRITO. DO CONCEITO DE INSUMO NA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS.

Antes de examinar cada uma das parcelas controvertidas, cumpre fixar a premissa que a todas governa, que é o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições no regime não cumulativo, tal como definido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos, cuja observância se impõe a este Conselho por força do seu Regimento Interno.

Naquele julgamento, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça assentou a ilegalidade da disciplina restritiva das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 e definiu que o conceito de insumo deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

Veja-se o seguinte trecho da ementa do acórdão:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e 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.”

No voto condutor da tese vencedora, da lavra da Ministra Regina Helena Costa, delimitaram-se os conceitos de essencialidade e de relevância nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.”

Duas balizas do julgado merecem realce, porquanto decisivas para a solução dos tópicos seguintes.

A primeira é a de que, embora afastada a interpretação restritiva das instruções normativas, o Superior Tribunal de Justiça igualmente repeliu a adoção de critério demasiado alargado, que aproximasse o conceito de insumo do de custo ou despesa operacional da legislação do imposto de renda. Nem toda despesa essencial ao êxito da empresa é, por isso apenas, insumo. A essencialidade e a relevância hão de ser aferidas objetivamente, dentro do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não segundo a importância genérica do dispêndio para a atividade empresarial considerada em sua integralidade.

A segunda baliza é a de que somente se qualificam como insumo os itens aplicados ou consumidos no processo de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros, excluídos os itens empregados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica.

É o que sintetizou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 63/2018 e a Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, os quais, ao interpretarem o precedente vinculante, registraram que as conclusões do Superior Tribunal de Justiça circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, não abrangendo itens que não estejam sequer indiretamente relacionados a tais atividades.

Fixadas essas premissas, e advertindo-se, desde logo, que a qualificação de um bem ou serviço como insumo depende das particularidades da atividade concreta do contribuinte e reclama a demonstração do vínculo do dispêndio com o processo produtivo, ônus que recai sobre quem pleiteia o crédito, passo ao exame das parcelas controvertidas.

2.1 – COMISSÕES SOBRE INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS.

A atividade desempenhada pela Recorrente apresenta peculiaridade relevante. A empresa dedica-se ao desenvolvimento, à fabricação, à instalação e à colocação em funcionamento de esteiras transportadoras, carregadores de navios e máquinas de pátio customizadas, destinadas às linhas de produção de mineradoras e de outras indústrias.

Como os equipamentos são projetados de acordo com as necessidades específicas de cada cliente, a Recorrente não mantém estoque de produtos acabados e somente inicia a produção após a celebração do contrato de venda. Sustenta, por essa razão, que a venda não constitui a etapa final de sua atividade, mas o evento que deflagra o próprio processo produtivo.

Os serviços de representação comercial responsáveis pela intermediação desses negócios, remunerados mediante comissão, seriam, assim, essenciais ao início da produção e se qualificariam como insumos, sobretudo à luz do critério da subtração, pois, sem a contratação, o equipamento sequer seria projetado ou fabricado.

Assiste razão à Recorrente.

A solução da controvérsia exige identificar o momento em que a intermediação comercial se insere no processo produtivo, pois é dessa circunstância que decorre a possibilidade de creditamento.

Em regra, as comissões de venda remuneram a colocação no mercado de produtos já fabricados e disponíveis em estoque. Nessa hipótese, constituem despesas de comercialização posteriores e externas ao processo produtivo e, *a priori*, não se qualificando como insumos.

A atividade da Recorrente, contudo, apresenta estrutura distinta. Como a produção é realizada exclusivamente sob encomenda e não há estoque de produtos acabados, a venda não

se destina ao escoamento de bem previamente produzido. Ela é a condição que dá início ao próprio ciclo de fabricação.

O equipamento não existe antes da contratação e somente é concebido a partir das especificações definidas pelo cliente. A intermediação comercial que viabiliza a celebração do contrato situa-se, portanto, no início do processo produtivo, pois é a partir do negócio celebrado que se definem as características do equipamento e se autoriza o desenvolvimento do projeto e de sua fabricação.

Sem a intermediação, não há contrato. Sem o contrato, não há definição do projeto. Sem o projeto, não se inicia a produção. Nesse modelo de negócio, a corretagem não representa despesa posterior de comercialização, mas atividade que deflagra a fabricação do bem customizado.

Identificada a posição da corretagem no ciclo produtivo, sua qualificação como insumo decorre da aplicação do critério da subtração acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Suprimida a intermediação, o processo produtivo da Recorrente sequer se inicia, o que evidencia a essencialidade do dispêndio, compreendida como a relação intrínseca e fundamental entre determinado item e a produção do bem.

A própria decisão recorrida reconheceu essa circunstância ao consignar que, sem a venda dos equipamentos fabricados sob medida, não se inicia nem sequer existe o peculiar processo produtivo da empresa. Apesar disso, negou o direito ao crédito sob o fundamento de que a intermediação antecederia a fabricação.

Esse critério temporal não se sustenta. O precedente vinculante não exige que o insumo seja empregado após o início material da fabricação. Exige apenas que o bem ou serviço seja essencial ou relevante para o processo produtivo. Essa condição também se verifica quando o dispêndio é indispensável para deflagrar a produção.

A circunstância de o gasto anteceder a fabricação, portanto, não impede seu enquadramento como insumo. O próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, ao interpretar o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, admite como insumos os dispêndios com pesquisa e prospecção de recursos minerais. Tais atividades são, por sua própria natureza, anteriores à extração e à obtenção do bem destinado à venda, exigindo-se apenas que, ao término do processo, resulte bem destinado à comercialização ou serviço prestado a terceiros.

Se os gastos anteriores à obtenção do produto podem ser reconhecidos como insumos na atividade mineral, a mesma conclusão deve ser aplicada à intermediação sem a qual, na atividade da Recorrente, o bem customizado sequer é concebido.

Nessa linha, o Acórdão nº 9303-009.340, de 14 de agosto de 2019, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu que os serviços de corretagem empregados na

aquisição de matérias-primas integram o custo de aquisição dos insumos e permitem a apropriação de créditos, na mesma proporção aplicável aos bens adquiridos. Consta da ementa:

“COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA.

Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, integram o custo de aquisição de insumos, permitindo seu creditamento. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos adquiridos.”

No mesmo sentido, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção reconheceu, no Acórdão nº 3302-006.528, de 30 de janeiro de 2019, o direito ao crédito sobre comissões pagas na intermediação de vendas, por preencherem a definição de insumo, em hipótese na qual a captação do negócio antecede e viabiliza a atividade da pessoa jurídica, conforme se colhe da ementa:

“NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMISSÃO.

Os custos com comissões pagas sobre as vendas de consórcios nas administradoras de consórcios geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que se tratam de gastos aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço.”

Registro que a assimilação desses precedentes ao caso dos autos não se faz por identidade absoluta, mas pela mesma razão de decidir. Naquelas hipóteses, a corretagem e a comissão foram admitidas como insumo porque se integravam ao processo de obtenção do bem ou à execução do serviço, e não porque constituíssem despesa de venda de produto acabado.

É exatamente essa integração que se verifica na atividade da Recorrente, na qual a intermediação não escoa produto pronto, mas deflagra a produção do bem customizado.

Por essas razões, dou provimento ao recurso neste ponto, para reverter a glosa das comissões sobre intermediação de negócios.

2.2 – OS FRETES INCORRIDOS PELA RECORRENTE.

No capítulo relativo aos fretes, o acórdão da DRJ distinguiu corretamente duas situações submetidas a fundamentos de glosa diversos.

Quanto aos créditos desconsiderados exclusivamente com base na análise dos CFOPs, concluiu que a mera indicação do código da operação, desacompanhada de outros elementos, não era suficiente para demonstrar que os fretes não se vinculavam ao custo de aquisição de insumos ou a operações de venda, razão pela qual afastou essas glosas por insuficiência de fundamentação. Em relação aos créditos para os quais não foram apresentados os respectivos conhecimentos de transporte, contudo, a decisão manteve a exigência.

É contra este último ponto que se insurge a Recorrente, ao sustentar que, sendo da fiscalização o ônus de comprovar os pressupostos da glosa, a ausência do documento fiscal não autorizaria presumir que o serviço de transporte não foi prestado. Defende, ainda, que a insuficiência reconhecida quanto às glosas baseadas unicamente nos CFOPs deveria conduzir ao cancelamento das glosas fundadas na falta dos conhecimentos de transporte.

A pretensão não procede, pois as duas hipóteses examinadas pela decisão recorrida apresentam diferenças substanciais e não padecem, como pretende fazer crer a Recorrente, da mesma deficiência probatória ou de fundamentação.

Nas glosas baseadas exclusivamente nos CFOPs, a realização do dispêndio encontrava-se documentalmentemente comprovada, uma vez que os conhecimentos de transporte haviam sido apresentados, restringindo-se a controvérsia à possibilidade de o código fiscal da operação, isoladamente considerado, revelar a natureza da carga transportada e, por consequência, demonstrar se o frete estava ou não vinculado à aquisição de insumos ou à venda de produtos. O serviço de transporte, portanto, não era objeto de dúvida, residindo a deficiência na fundamentação material da glosa, que pretendia extrair do CFOP uma conclusão que o código, por si só, não era capaz de sustentar. Mostrou-se correta, por essa razão, a reversão promovida pela decisão recorrida.

Situação distinta se verifica quando o conhecimento de transporte não é apresentado, pois, nessa hipótese, não se discute a qualificação de uma carga cuja movimentação esteja documentalmentemente demonstrada, mas a própria comprovação de que o serviço de frete foi efetivamente prestado, por pessoa jurídica, e de que o respectivo custo foi suportado pela Recorrente.

O conhecimento de transporte constitui o documento fiscal próprio da prestação desse serviço, de modo que sua ausência retira do crédito o suporte documental mínimo necessário à demonstração de sua existência e regularidade.

Não se trata, portanto, de presumir que o transporte não ocorreu, mas de reconhecer que o crédito foi apropriado sem a documentação apta a comprovar a prestação do serviço, o valor do dispêndio, as partes envolvidas e sua vinculação a uma operação que autorize o creditamento.

Nesse ponto, convém precisar a distribuição do ônus da prova, apresentada de forma incompleta nas razões recursais. Embora incumba à autoridade fiscal demonstrar os fundamentos que justificam a glosa no lançamento de ofício, o direito ao crédito no regime não cumulativo é exercido por iniciativa e em benefício do próprio contribuinte, a quem compete comprovar os fatos constitutivos do direito invocado e a regularidade dos documentos que lhe dão suporte.

Uma vez identificada pela fiscalização a apropriação de créditos de frete desacompanhados dos respectivos conhecimentos de transporte, cabia à Recorrente apresentar esses documentos ou outros elementos idôneos capazes de comprovar a efetiva prestação dos

serviços e sua vinculação às operações geradoras do crédito. Desse ônus, contudo, não se desincumbiu em nenhuma das etapas do processo, pois não apresentou a documentação durante a fiscalização, na impugnação ou no recurso, limitando-se a afirmar que caberia à autoridade buscar a comprovação por outros meios.

Não se pode transferir ao Fisco o encargo de produzir a documentação indispensável à demonstração de direito creditório apropriado pelo próprio contribuinte. Comprovada a escrituração de créditos de frete sem os correspondentes conhecimentos de transporte ou outros elementos aptos a demonstrar a efetiva prestação dos serviços e sua vinculação a operações que autorizem o creditamento, a glosa deve subsistir.

Mantenho, portanto, as glosas relativas aos fretes cujos conhecimentos de transporte não foram apresentados.

2.3 – CRÉDITOS DECORRENTES DA LOCAÇÃO DE VEÍCULOS E INDENIZAÇÕES REFERENTES A ESSAS LOCAÇÕES. HOSPEDAGEM, VIAGENS E GASOLINA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Por apresentarem fundamento comum, examino conjuntamente as glosas relativas à locação de veículos e às indenizações a ela vinculadas, bem como às despesas com hospedagem, viagens e gasolina, sem prejuízo de enfrentar, ao final, o argumento específico da Recorrente de que a locação de veículos autorizaria o creditamento com fundamento no inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Para a adequada solução da controvérsia, é necessário identificar a destinação conferida aos veículos locados e aos demais dispêndios relacionados aos deslocamentos, tomando-se por base a própria descrição apresentada no recurso.

Segundo a Recorrente, os veículos e caminhões são empregados na locomoção de seus funcionários até os estabelecimentos dos fornecedores responsáveis pela fabricação, por encomenda, dos equipamentos, a fim de possibilitar o acompanhamento e a fiscalização desse processo; nas visitas aos clientes e aos respectivos parques industriais, situados em diferentes municípios, para a realização das primeiras análises de viabilidade dos projetos; na fiscalização e na coordenação das obras de instalação dos equipamentos, com o acompanhamento presencial da montagem até sua colocação em funcionamento; e, ainda, no deslocamento interno nas instalações dos clientes, em razão da grande extensão ou da dificuldade de acesso desses locais.

As despesas com hospedagem, viagens e gasolina destinam-se, por sua vez, a viabilizar esses mesmos deslocamentos e a permanência dos empregados fora de sua base habitual.

Delimitado o quadro fático a partir das próprias alegações recursais, verifica-se que, em todas as situações descritas, os veículos, o combustível, as viagens e a hospedagem são

utilizados para possibilitar o deslocamento e a permanência dos funcionários, viabilizando o exercício da mão de obra empregada pela Recorrente, mas não está inserido no ciclo produtivo.

Não há, nas razões recursais, indicação de que os veículos sejam utilizados para transportar matérias-primas, insumos ou bens em elaboração, tampouco de que exerçam alguma função diretamente integrada à fabricação dos equipamentos. O que se descreve é o transporte de funcionários responsáveis pelo contato com clientes, pela fiscalização da produção realizada por terceiros e pela coordenação das atividades de instalação, de modo que os dispêndios se destinam a permitir o exercício dessas atribuições profissionais, e não a executar materialmente uma etapa de transformação dos bens produzidos.

Essa constatação é suficiente para afastar o creditamento com fundamento no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Conforme já assentado no exame do conceito de insumo, os critérios da essencialidade e da relevância devem ser aferidos em relação ao processo de produção do bem destinado à venda ou de prestação do serviço, e não segundo a importância genérica que determinado dispêndio possa apresentar para o funcionamento da pessoa jurídica.

Não se nega, portanto, a importância dos deslocamentos descritos, inclusive reconhecida pela decisão recorrida, mas apenas se constata que os gastos correspondentes não se integram ao processo produtivo na condição de bens ou serviços nele aplicados ou consumidos.

A distinção torna-se mais evidente quando se examinam os precedentes invocados pela Recorrente, tais como acórdãos 3201-003.316 e 3201-003.319. Os julgados que reconheceram o direito ao crédito sobre a locação de veículos, máquinas e equipamentos cuidavam de bens empregados na movimentação de cargas ou diretamente utilizados em etapas do processo produtivo, como ocorre na mineração, em que determinados veículos participam da extração, da movimentação e do beneficiamento dos minérios, ou na atividade frigorífica, em que o transporte de animais e de carne fresca se insere na própria cadeia de produção.

Foi nesse contexto que o voto transcrito pela Recorrente consignou que os veículos, as máquinas e os equipamentos locados eram utilizados em diferentes etapas do processo produtivo.

Ocorre que a situação dos autos é distinta, pois os veículos não são destinados à movimentação de matérias-primas, produtos em elaboração ou mercadorias integrantes do processo de fabricação, mas ao transporte dos empregados responsáveis por acompanhar, fiscalizar ou coordenar determinadas atividades. A diferença entre as situações fáticas impede a aplicação dos precedentes invocados.

Resta examinar o argumento subsidiário de que a locação dos veículos geraria créditos com fundamento no inciso IV do artigo 3º, que autoriza o creditamento sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Para sustentar a aplicação do dispositivo, a Recorrente defende que os veículos, inclusive os caminhões,

constituíam espécies de máquinas, conforme o sentido comum da expressão registrado nos dicionários e a regra de redação legislativa prevista no artigo 11 da Lei Complementar nº 95/1998.

O argumento, contudo, não merece acolhimento. Ao mencionar máquinas e equipamentos, o inciso IV emprega essas expressões em sentido técnico próprio da legislação tributária e da classificação dos bens utilizados na atividade empresarial, contexto no qual os veículos automotores constituem categoria autônoma e submetida a disciplina específica, não se confundindo com as máquinas e os equipamentos contemplados pelo dispositivo.

A invocação do sentido comum das palavras não conduz a conclusão diversa, pois o próprio artigo 11, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 95/1998, ao recomendar o emprego das palavras e expressões em seu sentido comum, ressalva expressamente as hipóteses em que a norma versa sobre matéria técnica, caso em que deve ser utilizada a nomenclatura própria da área disciplinada. É essa a situação da legislação tributária relativa ao regime não cumulativo das contribuições, que distingue veículos de máquinas e equipamentos e faz referência expressa aos primeiros quando pretende incluí-los em determinada hipótese de creditamento.

Caso a expressão “máquinas e equipamentos” fosse interpretada de forma ampla o suficiente para abranger todos os veículos automotores, seriam desnecessárias as menções específicas a veículos previstas em outras hipóteses legais de creditamento. Por essa razão, os veículos em geral, inclusive os caminhões, não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos empregado pelo inciso IV do artigo 3º.

Não se desconhece que parte dos precedentes mencionados pela Recorrente admite a equiparação de determinados veículos a máquinas. Ainda assim, mesmo que se superasse essa controvérsia conceitual, permaneceria o obstáculo decorrente da destinação concreta dos bens, pois os veículos locados são utilizados no transporte de pessoas, e não na movimentação de matérias-primas, produtos em elaboração ou outros bens diretamente ligados ao processo produtivo.

A Recorrente também não demonstrou o emprego dos caminhões na movimentação de insumos ou de bens do seu processo produtivo, limitando-se a sustentar a equiparação a máquinas, de modo que, por ausência de comprovação do vínculo com a produção, a glosa há de ser mantida.

Assim, ainda que examinada a pretensão sob a perspectiva do inciso IV, o creditamento não se sustentaria no caso concreto, uma vez que a utilização dos veículos se vincula à locomoção dos funcionários e à viabilização de suas atividades, sem demonstração de emprego direto na produção dos equipamentos.

Por essas razões, diante da ausência de comprovação de vínculo direto entre os dispêndios e o processo produtivo, e constatada sua destinação ao deslocamento e à permanência da mão de obra, mantenho as glosas relativas à locação de veículos e às respectivas indenizações, bem como às despesas com hospedagem, viagens e gasolina.

2.4 – MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E REPARAÇÃO AUTOMOTIVA.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida deixou de apreciar as glosas relativas aos serviços de manutenção de equipamentos e de reparação automotiva, embora a matéria tenha sido expressamente suscitada na impugnação. No mérito, defende que os gastos com a manutenção de máquinas e equipamentos empregados na produção se qualificam como insumos e, por isso, geram direito ao crédito das contribuições.

Entendo que o acórdão da DRJ, por decorrência lógica, ao negar créditos de insumos para os itens, como consequência, negou para sua manutenção. Contudo, não observou que os equipamentos iriam além dos veículos e caminhões mencionados anteriormente.

No mérito, quanto aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção, o direito ao crédito deve ser reconhecido.

Os bens e serviços utilizados na conservação e no reparo de máquinas que participam do processo de produção de bens destinados à venda integram-se à atividade produtiva e se qualificam como insumos, à luz dos critérios da essencialidade e da relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça, pois a manutenção das condições de funcionamento do parque industrial é indispensável à continuidade da própria produção.

Os documentos apresentados pela Recorrente indicam, a título exemplificativo, despesas com a manutenção de balança integradora, de motor e de sistema hidráulico de equipamentos utilizados nas obras, evidenciando tratar-se de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo, e não de bens destinados a atividades administrativas ou estranhas à produção.

Reconheço, assim, **o direito ao crédito sobre os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos diretamente empregados na atividade produtiva, devendo ser revertida a glosa correspondente.**

Solução diversa se impõe, contudo, quanto aos serviços de reparação automotiva. O tratamento tributário conferido à manutenção deve acompanhar a destinação e a natureza do bem sobre o qual o serviço é realizado, pois a reparação não pode gerar crédito quando destinada à conservação de bem que não se encontra integrado ao processo produtivo e cuja própria aquisição ou locação não autoriza o creditamento.

Conforme decidido nos tópicos anteriores, os veículos utilizados pela Recorrente destinam-se predominantemente ao transporte de funcionários, não participando diretamente da fabricação, da movimentação de matérias-primas ou da transformação dos equipamentos produzidos. Por essa razão, tais veículos não geram direito ao crédito, seja como insumos, nos termos do inciso II, seja como máquinas e equipamentos locados, com fundamento no inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A mesma conclusão deve ser aplicada às despesas incorridas em sua reparação, uma vez que os serviços de manutenção não alteram a destinação dos veículos nem lhes conferem vínculo com o processo produtivo. Não seria coerente reconhecer o creditamento dos gastos destinados à conservação de bens cuja utilização foi considerada externa à produção e voltada apenas à locomoção da mão de obra. Mantém-se, portanto, em regra, a glosa relativa aos serviços de reparação automotiva.

Ressalva-se, contudo, a hipótese de se comprovar que determinada despesa registrada sob a rubrica de reparação automotiva se refere, na realidade, a veículo ou equipamento automotor empregado diretamente em alguma etapa do processo produtivo, e não ao transporte de pessoal. Nessa situação, desde que demonstrada a efetiva utilização do bem na produção, deverá ser aplicada a mesma solução conferida aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, com a reversão da glosa na exata proporção dos valores comprovados.

Fora dessa hipótese, e na ausência de elementos que demonstrem a vinculação direta do bem reparado ao processo produtivo, subsiste a glosa dos serviços de reparação automotiva.

Reverto, neste tópico, tão somente as glosas dos créditos sobre os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos diretamente empregados na atividade produtiva.

2.5 – SERVIÇOS VIGILÂNCIA DE MATERIAIS NA OBRA.

A decisão recorrida manteve a glosa dos serviços de vigilância dos materiais armazenados nas obras, ao fundamento de que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, não reconhece como insumo a mão de obra empregada em atividades-meio, entre as quais se insere a vigilância patrimonial.

A Recorrente sustenta, contudo, que, nas circunstâncias do caso concreto, o serviço não desempenharia função meramente acessória, uma vez que se destinava a proteger contra furtos os materiais utilizados nas obras, realizadas em localidades desprovidas de segurança pública adequada, sendo, por isso, essencial à continuidade de suas atividades.

A glosa deve ser mantida, embora por fundamento que não depende da simples remissão ao referido parecer normativo, cujas conclusões não vinculam este Conselho. Os serviços contratados destinavam-se à guarda dos materiais e à proteção do canteiro de obras contra riscos de furto ou subtração, cumprindo função de preservação patrimonial que, embora relevante para evitar perdas e interrupções, não constitui etapa do processo produtivo nem é nele diretamente aplicada ou consumida.

A vigilância atua em plano externo à produção, pois não intervém na elaboração, na montagem ou na instalação dos equipamentos, limitando-se a resguardar os bens utilizados nessas atividades contra eventos alheios ao processo de fabricação. A circunstância de as obras se localizarem em regiões mais expostas a riscos ou carentes de segurança pública pode tornar a

contratação especialmente necessária sob o ponto de vista operacional, mas não modifica a natureza objetiva do serviço, que permanece sendo a de guarda e proteção do patrimônio.

A essencialidade exigida para fins de creditamento não se confunde com a importância econômica ou prática do dispêndio para o funcionamento da empresa, mas pressupõe vínculo intrínseco com a produção do bem ou com a prestação do serviço. No caso, a vigilância não atua sobre os equipamentos produzidos, não participa de sua transformação e tampouco integra qualquer etapa material de sua fabricação, destinando-se apenas a evitar a perda dos materiais empregados nas obras.

Não comprovado, portanto, que os serviços de vigilância se integrem ao processo produtivo, mas apenas que se destinam à salvaguarda do patrimônio da Recorrente, deve ser mantida a glosa correspondente.

3 – O DESCABIMENTO DOS JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO.

Requer a Recorrente, subsidiariamente, o afastamento dos juros de mora e da multa de ofício, ao argumento de que teria agido em conformidade com entendimento reiterado da Administração, materializado em soluções de consulta e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, o que atrairia a exclusão de penalidades e juros prevista no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, combinado com o art. 76, inciso II, alínea a, da Lei nº 4.502/1964. Postula, ainda, o afastamento da incidência dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício, ao fundamento de que a lei somente prescreveria tal encargo sobre as multas isoladas.

O pedido não comporta acolhimento em nenhuma de suas vertentes.

Quanto à exclusão de penalidades e juros com base no art. 100 do Código Tributário Nacional, as normas complementares a que alude o dispositivo, cuja observância exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora, compreendem, no que ora interessa, as decisões de órgãos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa e as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. As soluções de consulta invocadas pela Recorrente, das quais não foi parte, não ostentam eficácia normativa geral e vinculam apenas o consultante e a Administração no caso concreto, não se prestando a caracterizar prática reiterada em favor de quem delas não participou. Tampouco a existência de pronunciamentos administrativos favoráveis ao creditamento em situações que a Recorrente reputa análogas configura a prática reiterada de que trata o inciso III, que pressupõe conduta constante e uniforme da própria Administração perante o interessado ou de modo generalizado, o que não se demonstrou. Não se configuram, pois, os pressupostos do art. 100 do Código Tributário Nacional nem os do art. 76 da Lei nº 4.502/1964.

Quanto ao pretendido afastamento dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, a pretensão esbarra em entendimento sumulado deste Conselho, de observância obrigatória. Dispõe a Súmula CARF nº 108:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

As Súmulas CARF são de observância obrigatória de seus julgadores, nos termos do Regimento Interno do CARF e do Decreto nº 70.235/1972.

De todo modo, e no que toca às parcelas cujas glosas ora se reverterem, a questão perde objeto, pois sobre elas não subsistirá exigência de juros ou multa.

Quanto às parcelas mantidas, os juros de mora, calculados pela taxa Selic na forma do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, e a multa de ofício, aplicada com fundamento no art. 44, inciso I, do mesmo diploma, hão de subsistir por expressa previsão legal, inclusive no que respeita à incidência dos juros sobre a multa, nos termos da súmula acima transcrita.

Rejeito, pois, o pedido subsidiário.

4 – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar e, no mérito, dou parcial provimento para reverter as glosas dos créditos das comissões sobre intermediação de negócios e sobre os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos diretamente empregados na atividade produtiva.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges