



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

Processo n° 16327.721770/2011-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.079 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria Auto de Infração - PIS/Pasep e Cofins
Recorrente LIDERPRIME ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006, 2007

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. CONCEITO.

O sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins admite que, do valor dos débitos lançados, sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços.

A interpretação do texto normativo impõe o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis 10.833/03 e 10637/02, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006, 2007

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. CONCEITO.

O sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep admite que, do valor dos débitos lançados, sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços.

A interpretação do texto normativo impõe o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis 10.833/03 e 10637/02, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

DIREITO TRIBUTÁRIO. RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE. ÔNUS DA PROVA. PECULIARIDADES.

A comprovação do fato constitutivo, extintivo ou modificativo do direito é ônus de quem alega, tal como dispõe a Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código do Processo Civil. No entanto, a omissão do contribuinte na prestação das informações requeridas pela Fiscalização Federal que permitam atestar a existência do direito alegado, faz sobre ele recair o ônus pela não comprovação do fato controvertido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 07/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Reproduzo uma vez mais o Relatório que serviu de base à decisão de primeira instância, já transcrito no corpo da Resolução nº 3102-000.313.

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foram lavrados, em 13/12/2011, contra a contribuinte Liderprime Administradora de Cartões de Crédito Ltda, atual denominação de Liderprime Empreendimentos Imobiliários Ltda, anteriormente denominada Panamericano Administradora de Cartões de Crédito S/C L:

a) o Auto de Infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$36.524.382,78 (sendo R\$ 16.589.249,19 a título da contribuição, R\$ 7.493.210,74, a título de juros de mora -calculados até 30/11/2011- e R\$ 12.441.930,85, a título de multa de ofício - 75%), referente aos fatos geradores ocorridos no período entre 31/12/2006 a 31/12/2007 (fls. 122 a 125). A exigência está fundamentada. no art. 1º da Lei nº 9.701, de 1998, nos arts. 2º inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02; art. 18 da Lei nº 10.684, de 30/05/2003;

b) o Auto de Infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$7.929.635,66 (sendo R\$ 3.601.611,59 a título da contribuição, R\$1.626.815,44, a título de juros de mora -calculados até 30/11/2011- e R\$2.701.208,63, a título de multa de ofício - 75%), referente aos fatos geradores ocorridos no período entre 31/12/2006 a 31/12/2007 (fls. 107 a 110). A exigência

está fundamentada no art. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07/70; art. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 26 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

1.1.A ciência da autuação ocorreu em 13/12/2011, conforme informa o aviso de Recebimento às fls. 128/129.

1.2. De acordo com o disposto nas folhas de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 124 e 109), a infração apurada refere-se a "FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO" das contribuições para o PIS e COFINS sob a modalidade não cumulativa.

2.Nos Termos de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 168/173 e 184/190, o auditor fiscal autuante, ao descrever os fatos, informa que:

- Para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS/Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativamente aos meses de dezembro de 2006 a dezembro de 2007, o fiscalizado, com base no quanto disposto no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, creditou-se de valores referentes a custos e despesas com serviços diversos de Pessoas Jurídicas, utilizados como insumos na prestação de serviços inerentes à sua atividade operacional, que se resume, em suma : (1)- na atividade empresarial de administração de cartões de crédito, cujo serviço de intermediação permite aos consumidores adquirir bens e serviços em estabelecimentos comerciais e (2)-em efetuar a administração de cartões de créditos de terceiros e outras atividades relacionadas à prestação de serviços voltada ao mercado financeiro;

- Em resposta a intimação lavrada, após reiteradas solicitações de prorrogações de prazo para prestar os devidos esclarecimentos, apresentou a composição dos valores que foram utilizados para fins de tomar o crédito da COFINS na forma da legislação de regência;

- Dos exames realizados na documentação apresentada, foi verificado que a composição dos valores relativos aos "Serviços Diversos Pessoa Jurídica" utilizados como insumos para fins dos referidos créditos de COFINS/PIS, estão representados em rubricas contábeis do grupo de encargos administrativos, em sua maioria por valores com a informação "Ajustes manuais" que representam de 85% a 92% do valor total utilizado como base de cálculo de tais créditos;

- Sob a ótica tributária, são contribuintes da COFINS na modalidade não cumulativa, nos termos da Lei nº 10.637/2002, todas as pessoas jurídicas de direito privado tributadas pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica com base no lucro;

- Em relação à sistemática de apuração do correspondente crédito, estabelece, em síntese, o §3º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, que a empresa enquadrada no Lucro Real, na modalidade não-cumulativa, poderá descontar créditos da COFINS/PIS de bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (artigo 3º da Lei nº 10.637 de 2003);

- Entende-se como insumos, aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, ou seja as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, sendo os serviços prestados por pessoa jurídica

domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço, produção ou fabricação do produto;

- Sob a égide da legislação tributária, somente podem ser considerados insumos, para fins de utilização de crédito da COFINS, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão somente os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa, e a sua natureza será um componente (fator) essencial na consecução do objeto, devendo nele ser diretamente empregado;

- Do cotejo destas disposições com a composição dos valores relativos às despesas com "Serviços Diversos Pessoa Jurídica" utilizados como insumos, restou verificado que esses valores correspondem a encargos não vinculados diretamente à prestação de serviços;

- no caso dos créditos constituídos sobre os valores informados sob a rubrica de "Ajustes manuais", o contribuinte não logrou êxito em demonstrar a composição dos mesmos;

- conclui-se que os créditos da COFINS constituídos na modalidade não-cumulativa, calculados sobre os valores relativos a despesas com "Serviços Diversos Pessoa Jurídica" utilizados como insumos, não se encontram revestidos das formalidades exigidas pela legislação tributária contidas no § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.637 de 2003, razão pela qual são considerados indedutíveis da base de cálculo dessa exação, conforme demonstrado nos Anexos I e II ao presente (fls. 115/117 e fls. 100/102).

3. Irresignada com o lançamento, a interessada, por intermédio de seus advogados e procuradores (docs. às fls. 152/153), apresentou, em 12/01/2012, a impugnação de fls. 131 a 148, acompanhada dos documentos de fls. 150 a 268.

3.1. Ao descrever os fatos, a impugnante alega que, embora estejam diretamente vinculadas à prestação eficiente dos serviços e à geração de receita da impugnante, entendeu a fiscalização, com base em acusação genérica, que a totalidade dos "serviços utilizados como insumos" declarados em DACON não poderia ser considerada como insumos e, também que, as razões aduzidas pela fiscalização (...) não merecem prosperar (...) pelo fato de estarem em descompasso com a legislação de regência.

3.2 Após arguir a tempestividade da apresentação da peça de defesa, a contribuinte alega cerceamento do direito de defesa em face da glosa integral dos insumos, nesse sentido argumenta que:

- a acusação do aproveitamento indevido da totalidade dos créditos é genérica, porquanto não há no TVF a discriminação dos "serviços que justificariam a glosa integral dos insumos na apuração das contribuições sociais. A simples definição do conceito de insumos não tem o condão de validar a glosa arbitrária e infundada;

- ao proceder à glosa dos totais dos insumos "creditados" a fiscalização estaria a considerar que a impugnante não incorre em custos no exercício de sua atividade, o que seria um absurdo, porquanto é inerente à atividade de emissão e administração de cartões de crédito, a contratação de serviços diversos, visando tanto a captação de novos negócios como a cobrança de débitos decorrente do uso dos cartões de crédito;

- a fiscalização sequer chegou a analisar ou mencionar quais serviços estariam, ou não incluídos na definição de insumos trazida no TVF e, nesse sentido, a autoridade fiscal estaria infirmando a escrituração contábil da contribuinte, na medida em que desconsidera as contas de resultado que denotam de forma clara a existência de custos necessários à manutenção da fonte produtora, como se depreende da rápida leitura do Balancete Analítico Mensal de dezembro de 2006, cujas contas apresentou, por amostragem, à fl. 135 e abaixo se transcreve:

Conta - Descrição	Nº da Conta	Débito
Despesa de manutenção e conservação de bens	8.1.7.21.00.9 000.0	413.883,05
Despesa de promoções e relações públicas	8.1.7.42.00.2 000.0	192.856,55
Serviços de mão de obra temporária	8.1.7.57.00.4 486.9	1.177.733,43
Serviços de cobrança externa	8.1.7.57.00.4 490.7	225.661,69
Serviços diversos pessoas jurídicas	8.1.7.57.00.4 498.2	2.286.369,92
Comissão franquia / promotora	8.1.7.57.00.4 521.0	1.949.280,10

- estaria a autuação maculada por vícios de nulidade porquanto o lançamento careceria dos requisitos necessários de liquidez e certeza, reportando-se a ementa do acórdão 107-08.308;

- o ônus da prova do fato gerador tributário cabe ao Fisco, devendo no caso de créditos de PIS e COFINS discriminar quais serviços tomados pela impugnante não seriam passíveis de creditamento;

- resta patente a nulidade da presente autuação, em face do flagrante cerceamento de defesa decorrente da glosa integral, dos serviços utilizados como insumos na prestação dos serviços de administração de cartões de crédito.

3.3. Passa então a impugnante à discorrer a respeito do Princípio da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS, a partir do advento das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Com base nos artigos 155, § 2º, e 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, registra que a não cumulatividade é o princípio constitucional que garante ao contribuinte o direito de compensar em cada operação, o montante de IPI e ICMS relativo às operações anteriores, o que significa a desoneração do efeito cascata na circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão pela qual tais impostos incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos.

3.3.1. A desoneração (palavra chave do conceito de não cumulatividade) deve também ser empregada à sistemática de apuração das contribuições para o PIS e COFINS e teria por escopo desonerar o faturamento dos contribuinte, aí entendido como a totalidade das receitas auferidas. Entende que havendo o enquadramento de um contribuinte no regime não cumulativo, ele (o regime não cumulativo) deve ser pleno, sem quaisquer restrições à tomada de créditos. E conclui a impugnante que: Considerando que as bases de crédito das contribuições devem ser aquelas que, "contribuem à formação da materialidade tributável pela Contribuição ao PIS e pela COFINS, ...", não há como se negar que deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento integral de créditos de PIS e COFINS sobre os valores gastos com serviços.

3.4. Quanto ao direito de descontar créditos de insumos da apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, a impugnante argumenta que:

- segundo as alterações de contrato social em anexo, no período autuado, a impugnante tinha como objeto social a administração de cartões de crédito de terceiros (emissão de cartões, fixação de limites de crédito, emissão de faturas, realização de consultas, ...);

- com o intuito de aumentar o volume de suas operações, bem como melhorar a efetividade de suas atividades, a impugnante contrata serviços necessários para a manutenção de sua fonte produtora, tais como serviços de captação de proposta de créditos, por meio do pagamento de comissões, e serviços de cobrança;

- diante desse cenário, tendo em vista o grande volume das operações abrangidas pela presente autuação, a contribuinte protesta pela posterior juntada de documentos adicionais comprobatórios dos insumos utilizados no desenvolvimento de suas atividades;

- o direito a créditos decorrentes dos insumos é muito mais abrangente do que exposto pela autoridade fiscal no TVF pela autoridade fiscal, a teor do que dispõe o art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10637, de 2002 e 10833, de 2003;

- a doutrina ressalta que o conceito de insumo trazido na legislação do IPI e ICMS não se aplica para a sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais, sendo que todo e qualquer bem e serviço utilizado na fabricação ou na prestação de serviços deve ser considerado insumo para efeito de crédito de PIS e COFINS, reportando-se a ensinamentos de Pedro Aran Jr e Ricardo Mariz de Oliveira;

- o conceito de insumo deve ser entendido como toda e qualquer despesa necessária ao desenvolvimento da atividade da empresa, reportando-se a impugnante a trecho de voto e ementas de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;

- o conceito de insumo, contemplado na sistemática não cumulativa da COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço;

- os serviços adquiridos pela requerente se ajustam perfeitamente a esse conceito de insumo uma vez que se trata de um dispêndio indispensável à atividade da Impugnante reportando-se ao significado de insumo dado por Natanael Martins (“Assim sendo, a toda evidência 'o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria, contábil, visto que necessário ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, 'bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços', na acepção da ' lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação, de serviços, ou seja; insumos seriam aqueles 'bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda”);

- a própria Receita Federal do Brasil já se pronunciou, por meio da Solução de Consulta nº 335/2008, da 9ª Região Fiscal, a respeito da matéria, concluindo expressamente que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos locado a terceiros, são, considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS na sistemática não cumulativa;

- da leitura do r. Acórdão proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da Quarta Região, cuja ementa encontra-se transcrita às fls. 144 a 146, é possível depreender que:

-- Não há paralelo entre o regime não-cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, de forma que o conceito de insumo aplicado aos impostos mencionados não se assemelha ao das Contribuições;

-- As hipóteses de crédito para efeito de dedução dos valores das bases de cálculo do PIS e da COFINS prevêem o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens: ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços;

-- Todo insumo deve gerar direito ao crédito integral de PIS e COFINS;

-- Serviços, para efeito de insumo no tocante ao PIS e a COFINS, são considerados aqueles que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços;

- notícia divulgada pelo periódico "Valor Econômico" dá conta de que a questão já chegou ao Superior tribunal de Justiça tendo 3 (três) Ministros da 2ª Turma manifestado entendimento favorável ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de materiais por se mostrarem essenciais ao processo produtivo;

- considerando que: (i) todo insumo deve ser considerado na apuração do crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS; (ii) os serviços contratados pela Impugnante são verdadeiro insumo, (iii) o direito ao crédito é pleno e integral, conforme preceitua o princípio da não cumulatividade, conclui-se que as presentes autuações merecem ser integralmente canceladas, porquanto inequivocamente comprovada a existência e legitimidade do crédito tributário.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2006, 2007

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Cerceamento de direito de defesa somente ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado.

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. PROVA.

A escrituração, mantida com observância da legislação comercial e fiscal, acompanhada da documentação que lhe deu suporte, faz prova a favor do contribuinte. A falta da apresentação da documentação que ampara o registro contábil e que estaria a comprovar a natureza do gasto, da despesa, dá razão à autoridade fiscal para rejeitar o crédito oriundo de alegado insumo.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM SERVIÇOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS. GLOSA.

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, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. In casu, sequer

ficou provado que as despesas lançadas a título de “Serviços Diversos PJ” referem-se a insumos, razão pela qual não podem tais despesas ser admitidas como geradoras de créditos de COFINS.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2006, 2007

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Cerceamento de direito de defesa somente ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado.

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. PROVA.

A escrituração, mantida com observância da legislação comercial e fiscal, acompanhada da documentação que lhe deu suporte, faz prova a favor do contribuinte. A falta da apresentação da documentação que ampara o registro contábil e que estaria a comprovar a natureza do gasto, da despesa, dá razão à autoridade fiscal para rejeitar o crédito oriundo de alegado insumo.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM SERVIÇOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS. GLOSA.

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, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. In casu, sequer ficou provado que as despesas lançadas a título de “Serviços Diversos PJ” referem-se a insumos, razão pela qual não podem tais despesas ser admitidas como geradoras de créditos de Contribuição para o PIS.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresentou Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Reiterou pedido de nulidade do Auto de Infração por preterição ao direito de defesa. Argumentou que Fiscalização Federal sequer analisou ou mencionou quais custos não estariam incluídos no conceito de insumo, e, ao proceder à glosa pura e simples dos totais dos insumos creditados, terminou por considerar que a empresa não incorre em custos no exercício de suas atividades.

Procurou demonstrar com balancete analítico mensal de dezembro de 2006, reproduzido no corpo do Recurso Voluntário, que incorre em gastos essenciais para o desenvolvimento de sua atividade de cartões de crédito.

Cita e transcreve jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais favorável a seu entendimento.

Finalmente, argumentou que cabe ao Fisco o ônus de comprovar os fatos alegados.

No mérito, iniciou por tecer considerações gerais sobre o Sistema da Não-Cumulatividade das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Trouxe à discussão fundamentação e princípios que norteiam a incumulatividade, para, na comparação com os critérios e particularidades próprias do ICMS e do IPI, concluir:

Assim sendo, se o objeto de tributação da contribuição ao PIS e da COFINS é a totalidade das receitas, evidentemente que a base de créditos para desconto das contribuições deve ser (i) a totalidade dos gastos que contribuem à formação desta materialidade tributável, ou (ii) ao menos a integralidade dos gastos listados nos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Explicou que tinha como objeto social, à época dos fatos, a administração de cartões de crédito de terceiros, compreendendo a emissão dos cartões, fixação de limites de créditos, emissão de faturas, realização de consultas, dentre outras, mediante uma remuneração, denominada tarifa ou taxa de administração, e que, para tanto, contratava serviços necessários para a manutenção de sua fonte produtora, tais como serviços de captação de proposta de créditos, por meio do pagamento de comissões e serviços de cobrança.

Embora tais gastos vinculem-se aos serviços prestados, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, observando as disposições normativas veiculadas nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, glosou os créditos correspondentes.

Abordando essa questão, cita e transcreve doutrina e jurisprudência administrativa e judicial para demonstrar a impropriedade na equiparação dos critérios de apuração do ICMS e do IPI aos critérios de apuração das Contribuições, especificamente no que diz respeito à amplitude da base de quantificação de créditos do contribuinte. Dentre eles, cita Natanel Martins¹.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessário ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, 'bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços', na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290⁵, do Regulamento do Imposto de Renda.

Por fim, contesta a decisão da Delegacia que considerou precluso o direito de apresentação de provas adicionais com vistas à melhor instrução do Processo.

Cumpra também atentar que, mesmo precluso o direito na esfera administrativa, o administrado ainda pode se socorrer do Poder Judiciário. Nesse sentido, de nada valeria levar às últimas consequências os efeitos da preclusão, se tudo quanto colacionado aos autos, ainda que posteriormente à Impugnação, demonstrar a inocorrência do fato gerador/da infração tributária, sob pena de ofensa a outros princípios processuais, tais quais a busca pela verdade dos fatos, celeridade e economia processual.

A primeira análise do processo revelou a necessidade de conversão do julgamento em diligência, para que a Fiscalização Federal prestasse os esclarecimentos que foram sintetizados na Resolução nº 3102-000.313 nos seguintes termos.

VOTO por rejeitar a preliminar de preterição ao direito de defesa e pela conversão do julgamento em diligência para que a Fiscalização Federal intime o

¹ MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 832 p.

contribuinte a expor, de forma clara e objetiva, as razões por que considera que os gastos listados na “Serviços Diversos PJ” são dispêndios diretamente vinculados à prestação dos serviços, apresentando documentação probante.

Com base nisso, a Fiscalização deverá decidir, de forma fundamentada, sobre cada uma das rubricas representativa dos gastos.

Isso feito, abra-se prazo de trinta dias para manifestação do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Conforme já havia mencionado no corpo da Resolução nº 3102-000.313, que converteu o julgamento da lide em diligência, duas questões precisavam ser enfrentadas para solução do litígio. Uma diz respeito á instrução probatória do Processo e está diretamente vinculada à preliminar de nulidade alegada pela Recorrente. A outra, adentra ao conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, diz respeito ao mérito do litígio, mas, como já se viu, também guarda relação com o ônus probante.

Considerando que as decisões tomadas em resolução que converte o julgamento em diligência não solucionem em caráter definitivo as questões postas nos autos, antes de analisar o resultado da diligência demandada por este Colegiado e adentrar ao mérito do litígio, impõe-se enfrentar novamente a preliminar de preterição ao direito de defesa arguída pela Parte.

Nulidade do Auto de Infração por preterição do direito defesa.

Primeiro, creio que seja necessário esclarecer que, segundo entendimento desse Relator, não se sustenta a afirmação feita em caráter genérico de que “*cabe ao Fisco comprovar os fatos alegados*”.

Como é de sabença, a comprovação do fato constitutivo, extintivo ou modificativo do direito é ônus de quem alega. A Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa nestes termos a responsabilidade pela instrução probatória.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado; no entanto, não se amolda tão bem a essa máxima, pelo menos não para o efeito que, por vezes, parece que se lhe pretende atribuir. No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos que se pretende provar. A guarda não constitui obrigação do Erário e não integra a natureza das relações fisco-contribuinte. De fato, nem mesmo se pode falar em constituição formal do fato constitutivo do direito nos moldes como ele se dá nas transações entre particulares. Nas relações do Estado com o cidadão, a comprovação do fato jurídico tributário depende, quase

sempre, de que o administrado apresente, quanto intimado, os documentos que a legislação contábil e fiscal o obriga a produzir e manter ou declare sua ocorrência em declaração prestada à autoridade fazendária.

Ainda mais, releva acrescentar que, no caso concreto, discute-se o reconhecimento de um direito do contribuinte, por ele pleiteado, e não uma pretensão da Administração Federal.

Isto posto, depreende-se da defesa apresentada pela Parte, contestação em relação ao procedimento adotado pela Fiscalização Federal, que sequer teria analisado ou mesmo mencionado quais custos não estariam incluídos no conceito de insumo, glosando a integralidade dos créditos, o que, segundo entende, levaria à conclusão de que a empresa não incorre em nenhum custos no exercício de suas atividades.

Sem razão a Recorrente. A glosa de todas as despesas incorridas não está relacionada ao entendimento, nem pela via direta nem indireta, de que a empresa não incorre em custos para o desempenho de suas atividades, decorre, sim, da falta de demonstração, pelo administrado, da natureza dos gastos contabilizados.

Conforme relata a Fiscalização, em 12 de janeiro de 2010, a empresa tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização, no qual foi-lhe solicitado, dentre outros (folha 6), balancetes mensais em CD/DVD dos anos calendários 2005 a 2007, acompanhados das demonstrações financeiras. Em 22 de setembro de 2011, a empresa foi intimada a apresentar a composição dos elementos especificados nas tabelas elaboradas pela Fiscalização (folha 8 e seguintes). Ditos elementos, nada mais são do que os gastos descritos como “Serviços Diversos PJ”, identificados nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte e por ele utilizados na composição da base de cálculo dos créditos contabilizados na apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Em 26 de setembro de 2011, a empresa requereu prorrogação de trinta dias e, em 27 de outubro de 2011, de mais dez dias. Em 08 de novembro de 2011, apresentou o que seria a composição dos elementos de gasto para o ano de 2006 e 2007.

Os denominados “Serviços Diversos PJ”, as vezes apresentados em um número maior de desdobramentos, as vezes em número menor, estão, de um modo geral, especificados nas seguintes unidades de gastos, conforme documentos apresentados pela Recorrente à Fiscalização Federal².

²Essa composição refere-se ao mês de junho de 2007.

100002 8.1.7.57 – Serviços Diversos PJ
817570044850(-) Estacionamento Avulso/Guarda Veíc.
817570044869(-) Serviços de mão-de-obra temporária
817570044893(-) Encadernações
817570044815(-) Despesas CNAB
817570044823(-) Serviços Gráficos
817570044840(-) Serv. Fotográficos (Filme/Ver/Cópia)
817570044858(-) Serv. Prest. de Crédito-Promotoras
817570044882(-) Serviços Diversos Pessoas Jurídicas
817570045210(-) Comissão Franquia/Promotora
Ajuste Manual

Como fica claro da leitura do Relatório Fiscal, a Fiscalização Federal entendeu que esses gastos não estavam diretamente vinculados aos serviços prestados pela empresa, pois, tratar-se-iam de dispêndios *representados em rubricas contábeis do grupo de encargos administrativos*.

Contudo, não foi esse o maior problema identificado.

Chamou a atenção o fato de que o valor lançado sob o inesperado título de “Ajuste Manual” representava, sempre, a maior fração dos gastos contabilizados na rubrica “Serviços Diversos PJ”, em expressão financeira flagrantemente desproporcional aos demais itens.

Veja-se o caso exposto acima, referente ao mês de junho de 2007. De um total de R\$ 16.769.186,58 contabilizados na rubrica “Serviços Diversos PJ”, R\$ 14.929.685,75 o foram sob o título “Ajuste Manual”, representando 89,03% (oitenta e nove, vírgula zero três por cento) do total das despesas contabilizadas.

Conforme já mencionado na Resolução nº 3102-000.313, causou desconforto a este Relator o fato de não parecer que o Fisco tivesse empregado todo o esforço possível na identificação destas e de todas as demais despesas/custos contabilizados pelo contribuinte e utilizados na constituição do crédito do qual se apropriou, ainda que, por outro lado, se saiba que o contribuinte dispunha, até o momento da impugnação ao lançamento, de toda a condição necessária para a apresentação das provas de seu direito, sem que o tenha feito.

Neste ponto, tendo em vista os argumentos expendidos pela defesa no sentido de que teria comprovado a vinculação dos gastos aos serviços prestados, faz-se, mais uma vez, referência aos dados que teriam sido extraídos do balancete analítico de dezembro de 2006, questão que já fora objeto de consideração em primeira instância de julgamento, nos seguintes termos.

7.13. Posteriormente, na impugnação, veio a contribuinte, a título exemplificativo, explicitar (“por amostragem”) a composição dos “Servs. Diversos PJ” do mês de dezembro de 2006 (fls. 135).

7.14. Para uma melhor análise, apresentar-se-á, a seguir, uma planilha comparativa entre a informação prestada pela contribuinte à autoridade fiscal (fls. 18 e 30) e a informação adicional trazida na impugnação (fl. 135) relativamente à

composição dos “Servs. Diversos PJ” do mês de dezembro de 2006, no valor de R\$ 18.616.007,90 (fl. 18).

Denominação da Despesa	Informação prestada à Fiscalização (fl. 30)	Imformação trazida na Impugnação (fl. 135)
Estacionamento Avulso/Guarda de Veíc.	5,00	-
Serviços de Mão de Obra Temporária	671.712,85	1.177.733,43
Encadernações	34,40	-
Despesas CNAB	81.227,86	-
Servs. Fotográficos (Filme/Revel/Cópia)	309,10	-
Serviços Diversos Pessoas Jurídicas	30.127,59	2.286.369,92
Comissão Franquia /Promotora	1.942.597,60	1.949.280,10
Ajuste Manual	15.950.248,68	-
Despesa de Manutenção e Conservação de Bens	-	413.883,05
Despesa de promoções e relações públicas	-	192.856,55
Serviços de cobrança externa	-	225.661,69
Total = "8.1.7.57 - Serviços Diversos PJ"	18.676.263,08	6.245.784,74

7.15. Como se vê, da comparação dos dados apresentados pela própria impugnante, não se encontra sequer coerência dos dados ora trazidos com aqueles anteriormente apresentados à fiscalização.

O que se percebe é que, ainda que se admita que seria viável ao Fisco mais algum questionamento adicional a respeito da vinculação entre determinados gastos e os serviços prestados, não há como falar-se em preterição ao direito de defesa. A Recorrente não demonstrou em nenhum momento processual a menor intenção de esclarecer as incongruências presentes nas informações prestadas e as dúvidas que sobre si fizeram recair a exigência neste controvertida. Fez pior. Apresentou dados inconfiáveis, desamparados de documentação probante, ao mesmo tempo em que se eximiu da obrigação de esclarecer questões que, a toda evidência, lançam sérias suspeitas sobre a lisura dos registros contábeis apresentados, do que faz bom exemplo a origem e o significado dos tais gastos lançados sob a denominação “Ajuste Manual”, que representam a quase totalidade dos gastos gerais escriturados como Serviços Diversos PJ.

Nestes termos, tal como já me manifestei na decisão que converteu o julgamento em diligência, não há como prosperarem as arguições de nulidade do procedimento.

Passo ao mérito.

A questão do que deva ser entendido como insumo, na acepção da palavra empregada pelo legislador na regulamentação do Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, não é assunto novo. A Secretaria da Receita Federal, com ninguém desconhece, baixou Atos Normativos interpretando de forma restritiva o termo insumo presente nas Leis que regulamentam os critérios de apuração das Contribuições. As Instruções Normativas n.º 247/02 e alterações posteriores e 404/04, definem que, em se tratando de empresas dedicadas à fabricação de bens para venda, insumo é, somente, *a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;* e aos

serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

No caso de empresas prestadoras de serviços, insumo, segundo os Atos Normativos supracitados, são os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

É entendimento majoritário na jurisprudência que vem se formando neste Conselho que o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições situa-se em posição intermediária. Nem tão restritivo quanto o determinado pelo Fisco nem tão amplo quanto aquele frequentemente defendido pelos contribuintes. Ao contrário do entendimento veiculado nos Atos editados pela SRF, tem sido admitido o aproveitamento do crédito calculado com base nos gastos incorridos pela empresa com produtos ou serviços aplicados em seu processo produtivo, mesmo que não *sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*, mas, por outro lado, não têm sido aceitas as despesas associadas à manutenção da atividade empresarial como um todo, sem um vínculo específico com o processo produtivo, industrial ou com a prestação de serviços.

E, de fato, salvo melhor juízo, não vejo razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, premissa por detrás das normas editadas pela Secretaria da Receita Federal, tanto quanto não consigo encontrar respaldo legal para inclusão de tudo o quanto admite o sistema de apuração do Imposto de Renda, como frequentemente defendem os contribuintes.

É que, de um lado, opõe-se ao critério definido pelos Atos Normativos supracitados o fato de que a legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições ter definido sua base impositiva como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo 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. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base impositiva. Levando-se em conta que é inerente a qualquer sistema de apuração estruturado com base na incumulatividade que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas do processo produtivo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo o ônus correspondente à etapa anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do sistema de apuração próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que é mais razoável que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, faça frente um crédito calculado sobre o total das despesas, do que um crédito calculado exclusivamente sobre os gastos incorridos na aquisição da matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, limitação que se coaduna melhor à tributação incidente sobre o valor agregado ao produto e não sobre a tributação incidente sobre o resultado de toda a atividade empresarial.

Esse entendimento é ainda corroborado pelo fato de legislador ter incluído no conceito de insumo os combustíveis e lubrificantes³, medida que deixou bastante claro que o termo ali empregado encerra significado bem mais amplo do que as poucas possibilidades admitidas no Sistema de Apuração do IPI.

Bem fixada a primeira premissa, necessário que se dê um passo adiante para afirmar que, a toda evidência, ainda que interpretação teleológica do Sistema conduza nessa

³ 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 (...)

direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no inciso II do art. 3º das Lei 10637/02 e 10.833/03, o direito ao crédito admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. A prova cabal disso é que todos os demais gastos empresariais que não se incluem no conceito específico de insumo, mas dão direito ao crédito, são listados um a um nos itens seguintes, de forma a exaurir as possibilidades.

Ainda mais, se admitíssemos a tese de que o termo insumo é derivado da expressão *input*, que denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção no tratamento que seria dado aos diferentes setores da atividade econômica, por meio do amplo reconhecimento ao direito de crédito para a indústria e serviços, em detrimento ao setor comercial, ao qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda e os demais gastos especificados no art. 3º.

Esse entendimento levaria à conclusão, por exemplo, de que os gastos administrativos de uma indústria ou de uma prestadora de serviços, por estarem compreendidos no conceito de insumo (*input*), geram direito a crédito, mas esses mesmos gastos, quando realizados por empresa do setor comercial, não geram direito a crédito, porque a empresa comercial não se credita do gasto com insumos, mas apenas com os bens adquiridos para revenda (afora todos os demais listados no parágrafo 3º).

É claro que essa interpretação não pode prevalecer.

Insumo, tal como definido e para os fins a que se propõe o inciso II do artigo 3º, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente empregado na produção do bem, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços. Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Outra questão que se impõe é determinar os requisitos ou condições que, satisfeitos, atestam o efetivo emprego do insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação do bem.

A esse respeito, o primeiro desafio será sempre a delimitação do espaço dentro do qual se processa a prestação de serviços ou a produção/fabricação dos bens destinados à venda. Essa, contudo, é uma questão extremamente dependente das particularidades da atividade de cada empresa. Trata-se, assim, de uma assunto que deve ser contemplado no exame do caso concreto e não em tese.

Uma vez que, para cada situação específica o âmbito de processamento esteja bem definido, entendo que a satisfação dos requisitos e condições antes citados está fortemente

vinculado ao conceito de inerência, que define coisas inseparáveis, que somente por abstração podem ser dissociadas ou, ainda, a qualidade daquilo que é intrínseco.

E é imperioso que não se confunda inerência com essencialidade, enquanto conceito ligado à indispensabilidade. De fato, não há nas Leis que regulamentam o Sistema de que se trata qualquer referência à necessidade de que o insumo empregado na produção ou fabricação do bem ou, ainda, na prestação de serviços seja essencial/indispensável à consecução do atividade empresarial. Trata-se de um juízo desnecessário e impertinente. Seja o insumo indispensável ou não à obtenção do resultado final, uma vez que se lhe ateste o efetivo emprego no processo produtivo, industrial ou na execução do serviço, estará garantido o direito à apropriação do crédito correspondente.

No mesmo diapasão, devem ser desprezados quaisquer argumentos tendentes à demonstração de que trata-se um gasto indispensável, quando estiver claro que ele está fora do *processo específico* (produtivo, industrial ou prestação de serviços). A menos que se esteja falando de má gestão do negócio, em regra, todos os gastos empresariais são, direta ou indiretamente, necessários.

O fato é que, dentro ou fora do *processo específico*, a questão da indispensabilidade deve ser sempre deixada de lado. Em lugar disso, o que se busca é saber, justamente, se o dispêndio está ou não vinculado ao *processo específico*.

Expostos os conceitos necessários, passo a aplicá-los ao caso concreto.

Como já se disse, por ocasião do julgamento que determinou a diligência, em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente defendeu que a base de formação para cálculo dos créditos na apuração das Contribuições deve ser “(i) a totalidade dos gastos que contribuem à formação desta materialidade tributável, ou (ii) ao menos a integralidade dos gastos listados nos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, com base em tudo o que até aqui foi novamente exposto, não é difícil entender que, na opinião deste Relator, a primeira hipótese não pode ser aceita. Ainda que se lhe reconheça certo fundamento teórico, não há respaldo legal para seu acolhimento.

Quanto a isso, como também já foi dito, a conclusão acima, além de ter influência substantiva na decisão de mérito da lide, significa que a omissão na instrução do Processo recai mais sobre o contribuinte do que sobre a Fiscalização Federal, pois, se, de fato, todos ou quase todos os gastos do contribuinte gerassem créditos, caberia aos Auditores-Fiscais responsáveis pelo procedimento o dever de identificar de forma detalhada e criteriosa quais gastos não estavam compreendidos nessa regra geral. Em sentido contrário, se apenas os gastos diretamente vinculados aos serviços prestados podem gerar crédito, cabe ao contribuinte demonstrar que eles atendem a essa condição.

Isto posto, a decisão que converteu o julgamento em diligência baseou-se no apontamento feito no item número 2 acima, no qual o contribuinte manifestou a intenção de que fosse reconhecido, ao menos, a integralidade dos gastos listados nos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Uma vez que a cronologia dos fatos demonstrasse que o contribuinte, aparentemente, havia apresentado o que entendia ser a composição dos gastos e, por outro lado, não estivesse claro para este Relator as razões por que eles foram desconsiderados pela Fiscalização Federal, foi solicitado à Fisco intimasse o contribuinte a expor, de forma clara e objetiva, as razões por que considerava que os gastos listados na rubrica “Serviços Diversos

PJ” são dispêndios diretamente vinculados à prestação dos serviços e apresentasse documentação probante.

Às folhas 531 e seguintes do Processo, encontra-se o Relatório Fiscal de diligência. A fiscalização inicia por esclarecer que, no dia 20/08/2014, o contribuinte foi intimado a prestar os esclarecimentos solicitados por meio da Resolução nº 3102-000.313. No dia 09/09/2014, o contribuinte solicitou prorrogação de 30 dias para atender a intimação e, no dia 08/10/2014, *apresentou o único e final esclarecimento*, nos seguintes termos:

Em atendimento ao vosso pedido, expomos que os dispêndios registrados na rubrica em questão - conforme balancetes anexos (doc; 03) refletem os créditos tomados na época, ora já com todas as documentações comprobatórias apresentadas anteriormente.

A seguir, a Fiscalização Federal esclarece que os balancetes citados pelo contribuinte se referem ao período compreendido entre 12/2006 e 12/2007 e já haviam sido entregues no curso do procedimento fiscal e contemplam apenas contas de resultado⁴, com receitas e despesas e complementa.

Conclui-se, portanto, que esta Fiscalização ficou impossibilitada de decidir, de forma fundamentada, sobre cada uma das rubricas representativas dos gastos, conforme solicitado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, na Resolução nº 3102-000.313, posto que o contribuinte, no âmbito da diligência fiscal, não apresentou as suas razões adicionais que possam esclarecer a vinculação daqueles gastos com a prestação de serviços, alegando que já foram apresentados anteriormente.

Por seu turno, o contribuinte apresentou manifestação quanto ao resultado da diligência fiscal (folhas 534 e seguintes), na qual, após historiar o procedimento e as decisões que lhe sucederam, ratificou a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento ao direito de defesa, pelas razões expostas no preâmbulo deste Voto, e esclarece que a documentação já apresentada é suficiente para comprovação do efetivo emprego dos serviços adquiridos na prestação de serviços da empresa.

No que se refere ao cerceamento do direito de defesa, trata-se de matéria já contemplada à inicial, no exame das preliminares arguídas.

Quanto à suficiência dos documentos já apresentados para comprovação da qualificação dos serviços como insumo, desnecessário sequer uma só explicação para saber qual a opinião deste Relator a esse respeito. Ora, se o julgamento foi convertido em diligência justamente porque consideraram-se insuficientes os documentos com os quais os autos estavam instruídos, então, por óbvio, não há como imaginar uma só razão para que agora se considere a instrução do processo satisfatória.

Assim, por tudo o que até aqui foi exposto, depreende-se que, ainda que houvesse dúvidas sobre as razões para glosa de determinados gastos, ficou claro que cabia ao contribuinte o dever prestar os esclarecimentos necessários. Mesmo diante da constrangedora rubrica denominada "ajuste manual", como não me senti seguro em afirmar que lhe havia sido garantido de forma clara e objetiva o direito a prestar esses esclarecimentos, decidiu-se

conceder-lhe mais uma oportunidade. A toda evidência, o autuado não manifestou nenhum interesse em fazê-lo.

Noutro giro, restou, a meu ver, muito bem esclarecidas as razões de agir do Fisco, inclusive o porquê de considerarem-se as despesas de serviços de terceiros como despesas administrativas, fato que foi questionado na Resolução nº 3102-000.313. Conforme esclarece, a primeira é um dos desdobramentos da segunda⁵.

VOTO por rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

⁵ Questionou-se na Resolução que converteu o julgamento em diligência.

"Também não obtive êxito em compreender por que a Fiscalização considerou que esses gastos tratam-se de dispêndios representados em rubricas contábeis do grupo de encargos administrativos."