



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000220/2010-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.944 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente SARAIVA SA LIVREIROS EDITORES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO

É legítima a glosa do crédito pleiteado sempre que a requerente não lhe comprovar a origem ou deixar de observar as normas que disciplinam a matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa dos créditos referentes às seguintes rubricas: (i) energia elétrica; (ii) fretes; (iii) alugueres tão somente em relação ao contrato de estacionamento; e (iv) pagamento de direitos autorais.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias,

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n **16-62.517** proferido pela 6ª Turma de Julgamento da r. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo que decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada.

O processo em exame versa sobre pedido de ressarcimento de crédito de Pis concernente ao mercado interno, no montante de R\$ 1.512.242,21, apurado pelo regime não cumulativo no 4º trimestre de 2005. Referido pedido se acha vinculada uma declaração de compensação, descrita, assim como ele, em quadro contido na fl. 218.

Ao apresentá-las, teve a contribuinte o propósito de utilizar nas compensações declaradas créditos de Pis apurados pelo regime não cumulativo no 4º trimestre de 2004.

Em despacho decisório exarado nas fls. 217/227, a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT) da DERAT/SPO homologou a declaração de compensação em apreço até o limite do direito creditório reconhecido, cujo valor fixou em R\$ 1.172.596,29.

O reconhecimento de apenas parte do direito creditório pretendido pela empresa deve-se a duas causas distintas:

- glosa de alguns créditos classificados nas seguintes rubricas: aquisições de insumos – bens e serviços, despesas com energia elétrica, despesas com aluguel de prédios e despesas com frete.
- alteração do valor informado pela empresa a título de ajustes negativos de créditos (compras devolvidas) nos meses de janeiro e março de 2006.

Apresentou a manifestação de inconformidade anexa às fls., acompanhada de alguns documentos, na qual, recorrendo a diversas citações de doutrina, expõe os argumentos que passo a resumir: Passo a resumir-la.

Afirma que o autor do despacho decisório teria proibido, sem amparo legal, a tomada dos seguintes créditos: (i) créditos de bens e serviços utilizados como insumos; (ii) créditos de devoluções de vendas e ajustes negativos de créditos relativos a devoluções de compras; (iii) créditos de energia elétrica; (iv) créditos de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas; (v) créditos de frete nas “operações de venda”.

Assevera que, ao contrário do que entende a autoridade administrativa, os valores pagos sob essas rubricas são considerados insumos, já que associados ao produto industrializado ou comercializado.

Passa a discorrer longamente sobre o conceito de insumo, ponderando em síntese que tal conceito é muito mais amplo do que prevê a IN SRF nº 404/2004, não compreendendo

apenas matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e outros bens que sofram alterações.

Apoiada na premissa de que o conceito de insumo contido na legislação do Pis e da Cofins é um tipo aberto, assinala carecer de fundamentação legal o conceito restritivo imposto pela referida IN, alegando que a legislação em apreço não o restringiu mediante uma definição expressa.

Em remate, conclui que “todo e qualquer fato (sic) de produção que integra o processo do qual resulta a prestação de serviços ou a fabricação e comercialização de bens ou produtos, é alcançado pelo sentido da palavra insumo posta no inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003”.

No tocante aos créditos de bens utilizados como insumos, afirma que a decisão recorrida não apresentou fundamentação adequada que lhe permitisse compreender o motivo das glosas. Alega que a autoridade fiscal se limitou a informar que, com base nos arquivos digitais fornecidos pela empresa, chegara aos valores que dão direito a crédito, indicados em planilha preparada com base nos códigos CFOP constantes nas notas fiscais, sem apontar a motivação de cada glosa, o que implica cerceamento de defesa.

Observa, quanto aos créditos de energia elétrica, que as notas fiscais desconsideradas pela autoridade administrativa “possuem como consumidora a Requerente”, referindo-se à energia elétrica de imóveis locados, cujos contratos de aluguel junta aos autos como “Docto. 06”.

Já no que respeita aos créditos de aluguéis, junta aos autos cópia de contratos de locação vigentes com pessoas jurídicas (Docto. 06), como forma de demonstrar que se acham preenchidos os ditames legais para garantir-lhe o direito ao crédito.

Ressalta que “o estacionamento locado pela companhia se destina aos seus clientes e, portanto, é necessário para manutenção da atividade de produção de livros”.

Em seguida, ao tratar dos créditos de frete, afirma que se referem ao frete pago na remessa do papel (insumo) a gráfica própria ou a gráficas de terceiros, que executam a produção do livro, como o demonstram as notas fiscais e conhecimentos de transporte conservados nos arquivos da empresa e que ora são juntados por amostragem (Docto. 07).

Descreve seu processo produtivo, com o auxílio de um “fluxo” da produção dos livros, procurando demonstrar que o frete em apreço é um insumo, visto que o transporte da matéria-prima (papel) é necessário ao referido processo, integrando o custo de produção.

A r. DRJ decidiu pela improcedência do pleito em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. PEDIDO DE
RESSARCIMENTO.

É legítima a glosa do crédito pleiteado sempre que a requerente não lhe comprovar a origem ou deixar de observar as normas que disciplinam a matéria.

DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente se reputa nulo o despacho decisório nas hipóteses previstas no art. 12, II, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

O recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) 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 (b) 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 resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “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”.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro

Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do

serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.

É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Nesse contexto, verifica-se que não se sustenta a premissa adotada pela r. DRJ em seu julgamento relativa à taxatividade do conceito de insumo. Sob as novas premissas, passo a analisar os insumos pleiteados.

Dos créditos de bens utilizados como insumos, dos créditos de serviços utilizados como insumos

A Recorrente alega que não há motivação para a glosa dos créditos, o que inviabiliza a defesa. Analisando a r. decisão recorrida verifica-se que o d. julgador a quo indica os parágrafos 22 a 32 do despacho decisório como motivação da glosa dos créditos de bens utilizados como insumos:

De sua parte consta no r. despacho decisório:

22. Para apurar a base de cálculo do crédito a descontar decorrente da compra de bens e serviços utilizados como insumos, foram utilizados os arquivos digitais apresentados pelo interessado conforme a IN SRF nº 86/2001 e o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001 e alterações posteriores.
23. Com base nesses arquivos, foi elaborado relatório utilizando o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) informado para determinar quais aquisições de bens e serviços gerariam direito aos créditos citados. Os valores apurados são aqueles indicados aos campos 02 e 03 da planilha demonstrativa dos créditos de COFINS à fl. 147.
24. Encontra-se, às fls. 68 a 72, a relação com as notas fiscais consideradas para cálculo do crédito sob estas rubricas para o mês de outubro de 2005. Os valores informados pelo contribuinte para esse mês encontram-se às fls. 63 a 67. Para os demais meses, foram considerados os valores informados por meio dos arquivos digitais entregues pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 139/2010, conforme planilha à fl. 73.
25. As notas fiscais elencadas na planilha à fl. 74 não foram consideradas por não terem sido apresentadas a esta Fiscalização. Já os valores informados por meio dos documentos às fls. 75 a 88 foram glosados pelo fato de os mesmos serem, na verdade, Ordens de Compras/Boletos Bancário, documentos insuficientes para a comprovação do crédito. Ademais, o documento às fls. 87 e 88 se refere a uma aquisição de pessoa física, situação sem guarida legal para cálculo de créditos.
26. Os valores informados para composição da base de cálculo do crédito oriundo das notas fiscais às fls. 89 a 94 foram parcialmente glosados de acordo com o valor real encontrado em cada nota fiscal, conforme documentos às fls. 63 a 72 e as notas fiscais supramencionadas.
27. É mister mencionar que, para chegar aos valores apurados para a rubrica "Serviços Utilizados com Insumos", foram desconsideradas também as notas fiscais elencadas às fls. 95 a 108, pois se referiam a contratos decorrentes de Direitos de Publicação ou de Licença de Conteúdo, ou seja, contratos em decorrência de direitos autorais.

28. Segundo o inciso II do art. 3º da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a ~~pessoa~~ jurídica poderá calcular créditos em relação a bens e serviços utilizados ~~como~~ insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Assim, para, em tese, poderem dar direito a crédito, os contratos decorrentes de direitos autorais deveriam ser equivalentes aos contratos firmados para a prestação de serviços. O que se perquire aqui, portanto, é se os referidos contratos poderiam ou não se enquadrar no conceito de contrato pela prestação de serviços.
29. O art. 3º da Lei 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que consolida a legislação sobre direitos autorais, determina que *"os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis"*. Assim, uma vez que os referidos contratos são firmados tão somente pela utilização de obras em decorrência de direitos autorais, não ocorrendo transmissão patrimonial, os mesmos se enquadrariam, na verdade, no conceito de contratos para a locação de bens móveis.
30. Nessa linha, poderia ser levantada a hipótese de os referidos contratos gerarem direito a crédito de qualquer forma, por enquadramento no inciso IV do art. 3º da Lei 10.833/2003, que autoriza o cálculo de créditos em relação a *"aluguéis de (...) máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa"*. Contudo, ainda que sejam equiparados a bens móveis, os direitos autorais não se enquadram, de forma alguma, no conceito específico de *"máquinas e equipamentos (...) utilizados nas atividades da empresa"* e, portanto, não dão direito a crédito.
31. De qualquer sorte, vale lembrar que o direito ao creditamento se restringe às hipóteses expressamente previstas em lei, uma vez que o benefício fiscal representa excepcionalidade da norma jurídica tributária que estabelece a imposição do tributo do qual resulta o nascimento do crédito tributário. Assim, não havendo norma expressa que desta forma estabeleça, não há que se falar em direito ao mencionado benefício fiscal, vez que é hipótese de interpretação restritiva e não extensiva, de acordo com os termos do disposto no art. 111, inciso I do Código Tributário Nacional.
32. Assim, ainda que se chegasse à conclusão de que os contratos em decorrência de direitos autorais pudessem gerar direito a crédito por equiparação a contratos pela prestação de serviço ou pelo aluguel de bens móveis, não caberia, portanto, para efeitos de concessão de benefício fiscal, tal equiparação, uma vez que, como mencionado no item anterior, é hipótese de interpretação restritiva e não extensiva.

Como se verifica, tanto no acórdão recorrido quanto no despacho decisório não se indica quais os créditos glosados e por quais motivos. Em relação ao ponto específico, comungo do entendimento já adotado por esta e. Turma, ainda que com composição diversa da atual, consubstanciado no acórdão n. 3401-002.473, de relatoria do conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte, que restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. GLOSA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE

Cabe ao agente fazendário ter apontado as operações vinculadas a quais CFOPs foram desconsiderados para efeito de créditos. A falta de motivação acarreta a sua nulidade:

Transcrevo o voto relator dada sua clareza:

A contribuinte defende ainda que a decisão “a quo” não foi adequadamente motivada, principalmente porque glosou créditos a partir da simples análise dos CFOPs, enquanto seria imprescindível que fossem indicados expressamente quais os CFOPs cujas operações não foram consideradas aquisições de insumos.

Compulsando os autos, não se vislumbra, em nenhum momento, qualquer identificação de quais operações vinculadas a quais CFOPs foram desconsideradas, não há como a contribuinte identificar com clareza a razão das glosas efetuadas.

Neste passo, indubitavelmente o contribuinte foi prejudicado, pois não lhe restou assegurado elaborar a defesa específica para atacar o ponto controverso e deste modo ficou impossibilitado de constituir prova objetiva e eficaz para derruir a premissa fazendária.

Destarte, é correto afirmar que neste particular ocorreu inevitável violação ao princípio da ampla defesa e ao contraditório, encartado no art. 5º do Texto Constitucional.

E no meu entender a falha na fiscalização apontada é suficiente para a anulação do auto de infração, pois cerceia a defesa do contribuinte, ante à necessidade de que o documento fiscal traga a motivação suficiente para declarar que a contribuinte desobedeceu o regramento de regência.

De acordo com o previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há apenas dois casos de nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Sendo este último caso o ora verificado nos autos.

A seu turno, o art. 50 da Lei n.º 9.784/99 assevera que os atos administrativos que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos. Eis o teor do dispositivo citado:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
- III – decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;
- IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;
- V – decidam recursos administrativos;
- VI – decorram de reexame de ofício;
- VII – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.”

Celso Antônio Bandeira de Mello in Curso de Direito Administrativo, traz argumentos de enorme valia acerca do princípio da motivação e sua aplicação, notadamente as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto:

“Princípio da motivação, isto é, o da obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto. Ainda aqui se protegem os interesses do administrado, seja por convencê-lo do acerto da providência tomada – o que é o mais rudimentar dever de uma Administração democrática, seja por deixar estampadas as razões do decidido, ensejando sua revisão judicial, se inconvincentes, desarrazoadas ou injurídicas. Aliás, confrontada com a obrigação de motivar corretamente, a Administração terá de coibir-se em adotar providências (que de outra sorte poderia tomar) incapazes de serem devidamente justificadas, justamente por não coincidirem com o interesse público que está obrigada a buscar.” (BANDEIRA DE MELLO, 2000, p. 433)

Nesse sentido destaca-se a necessidade de uma clara descrição dos fatos, como elemento motivador do lançamento fiscal, conforme nos relata em lapidar lição Leliana Pontes Vieira, em sua obra Contencioso e Processo Fiscal (1996, p. 40), colacionamos:

“c) Descrição dos fatos esta descrição deve ser bastante clara, de modo a permitir, de um lado, que o acusado, conhecendo o fato ilícito que lhe é imputado possa exercer o seu direito constitucional de ampla defesa. E, de outro, para que o julgador nela encontre, conjugando-a com os demais elementos do processo, o necessário suporte para formar sua convicção.”

A propósito, a citada Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispôs em seu art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação.

Destarte, em que pese, a decisão atacada ter apontado que o motivo da glosa tenha sido a divergência entre os valores das notas fiscais de aquisição de insumos e os valores informados no DACON, contudo caberia ao Fisco demonstrar com detalhes estas divergências.

Com efeito, considerando que a decisão de primeiro grau deixou de apontar especificamente quais os CFOPs, cujas operações não foram consideradas aquisições de insumos, manifesto entendimento de que esta seja cancelada e os autos retornem a repartição de origem para que se motive adequadamente as glosas realizadas, com o propósito de que ao contribuinte seja oportunizado se manifestar a respeito no intuito de efetivar o princípio da ampla defesa.

Dos ajustes negativos de créditos

Apesar de indicar a rubrica ajustes negativos de créditos em título de uma parte de seu recurso, a Recorrente não apresenta fundamentos específicos para atacar a referida rubrica, de sorte que deixo de me manifestar sobre a questão.

Dos créditos de energia elétrica

O r. despacho recorrido foi hialino ao indicar que as glosas se deveram por duas causas distintas: (i) Notas fiscais de consumo de energia elétrica em que figura como consumidora empresa distinta da contribuinte e (ii) Notas fiscais de consumo de energia elétrica não apresentadas à autoridade fiscal.

De sua parte, a Recorrente se restringe à afirmar:

No item referente aos créditos de energia elétrica cumpre destacar que a matéria já foi rebatida pelos argumentos citados nos itens acima, motivos pelos quais tais créditos não podem ser desconsiderados.

No tocante a ausência de parte dos documentos, tal não procede, pois ainda que não tenham nos autos os documentos específicos buscados pela Fiscalização, certo é que a documentação constante dos autos (tanto a juntada pelo Fisco quanto a juntada pela ora recorrente) já demonstram a higidez do crédito, tendo em vista que as operações jurídicas existiram.

Em sua inconformidade resta esclarecido que se trata de energia elétrica utilizada em estabelecimentos locados, conforme documentos juntados aos autos. Com efeito, cotejando os endereços indicados nos contratos apresentados com os constantes nas contas de energia elétrica, verifica-se coincidência:

SP - SÃO PAULO - DE RAT

FL 1051
TOP HOUSE
CONSULTORIA IMOBILIÁRIA**CONTRATO DE LOCAÇÃO COMERCIAL**

10a. RTO MICROFILME No. 1.505.776

Pelo presente instrumento particular de locação, de um lado **CRISTINA MARIA GRAMISCELLI LATORRE**, Brasileira, casada, comerciante, CPF: 436.692.206-15, CI: M- 741.657 SSP/MG, e **RODRIGO BRINA GRAMISCELLI**, Brasileiro, casado, advogado, OAB/MG 68.821, CPF: 676.488.946-53 e outros de ora em diante chamado simplesmente de LOCADORES, representados neste ato por sua procuradora **TOP HOUSE - Consultoria de Imóveis Ltda**, CNPJ: 68.511.724/0001-33, e de outro lado, **SARAIVA S.A LIVREIROS EDITORES**, CNPJ: 60.500.139/0001-26, inscrição estadual: 101.429.465.119, com sede à Av. Marquês São Vicente, 1697 bairro Barra Funda em São Paulo-SP, representada pelos seus diretores José Luiz Machado Alvim de Próspero, CI: 5.692.531 SSP/SP, CPF: 756.712.398-34 e João Luís Ramos Hopp, CI: 8.570.559-7 SSP/SP, CPF: 082.070.288-90, de ora em diante chamado simplesmente de LOCATÁRIA, têm entre si, como justo e contratado, o que se segue:

PRIMEIRA: DO OBJETO DA LOCAÇÃO - Os LOCADORES, legítimos proprietários e possuidores do imóvel constituído pelo Galpão e suas instalações situado à Rua Rezende Costa, 178 e Rua Além Paraíba, 449, no bairro Bonfim, em Belo Horizonte/ MG, dão em locação o imóvel à qualificada LOCATÁRIA, observados os termos deste contrato, aceitos neste ato pela LOCATÁRIA e LOCADORES.

SEGUNDA: DO PRAZO DA LOCAÇÃO - A locação é ajustada por 60 (sessenta) meses, a começar no dia 28 de junho de 2004 e a terminar em 27 de junho de 2009, independente de qualquer notificação, aviso ou interpelação judicial ou extrajudicial.

Cemig Distribuição S.A.
CNPJ 06.981.180/0001-16
Insc Estadual 002.222.335.0087
Av. Barbacena, 1200 - 17 Andar - Ala A1
CEP 30190-131 - Belo Horizonte - MG - Brasil

Fale com a Cemig: 0800 310 196
atendimento@cemig.com.br

LIBERDADE COMERCIAL LTDA
RUA ALEM PARAIBA
LAGOINHA
31210-120 BELO HORIZONTE
CNPJ 00702579000134

00449 CO

MG

Referente a Novembro/2005

Datas de Leitura		
Anterior	Atual	Próximo Mês
05/10	05/11	06/12

Identificador	
6433248-9	Fl nº 1
23	
Datas da Nota Fiscal	
Emissão	Apresentação
10/11	16/11

Classificação: COMERCIAL TRIFÁSICO

Nº do medidor: BMP947000074

Nota Fiscal - Conta de Energia Elétrica - Série B nº 030549345

01/01

(Leitura Atual: 9.262 - Leitura Anterior: 9.150) X Constante: 40 = Consumo kWh: 4.480

Serviços prestados pela CEMIG

Cálculo do Valor do Fornecimento: 4.480 kWh X R\$ 0,496213

Total do fornecimento

2.223,02

Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública

20,41

Encargo de Capacidade Emergencial: 4.480 kWh X R\$ 0,0042682

19,12

ELETROPAULO Eletropaulo Metropolitana Electricidade de São Paulo S.A. Rua Lourenço Marques, 158 - Cep: 04547-100 - São Paulo/SP internet: http://www.eletropaulo.com.br CNPJ 61.695.227/0001-93 Inscr. Est. 108.317.078.118 Cuvidoria Eletropaulo 0800-7273110 Atendimento ANEEL 0800-7272010 Atendimento CSPE 0800-0555591		Fatura Nº 985817	Atendimento CONTACT CENTER-UC170 END. CORRESP. - RUA 25 DE JANEIRO, 320 LUZ HORARIO DE ATENDIMENTO DAS 08:30 AS 17:00 HS CEP 01103-000 SÃO PAULO E-MAIL :	Contrato nº 1103-1
NOTA FISCAL A / CONTA DE ENERGIA ELETRICA Nº 000.001.906				
Cliente pagador SARAIVA DATA LTDA AV MARQUES DE SAO VICENTE 01589 BARRA FUNDA 01139-003 SÃO PAULO		Referência Nº 1103M	Cliente beneficiário e Endereço da unidade consumidora SARAIVA DATA LTDA AV MARQUES DE SAO VI 01589 BARRA FUNDA CEP : 01139-001 SÃO PAULO CNPJ 96.450.515/0002-43 Inscrição Estadual	
Tarificação Tipo CONV. HT B/G A4	Classe 2-COMERCIAL	Banco / Agência	Emissão 23/12/2005	Apresentação 26/12/2005
Data de Leitura Anterior 23/11/2005	Data de Leitura Atual 21/12/2005	Data Próxima Leitura 20/01/2006	Data de Vencimento 02/01/2006	

Assim, demonstrado que a energia elétrica era utilizada em estabelecimento da comercial da recorrente, deve ser reformada a r. decisão recorrida, pois aplicável art. 3, inc. IX da Lei n. 10.637/2002 e art. 3, II da Lei n. 10.833/2003.

Dos créditos de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas

O despacho decisório ocupa-se da matéria nos itens 38 a 43. Lendo esses parágrafos, observa-se que a autoridade fiscal glosou os créditos relativos a sete contratos de locação: um por ter sido celebrado com pessoa física, outro por versar sobre vagas de garagem e outros cinco por falta de documentação comprobatória.

A Recorrente não ataca diretamente o r. acórdão recorrido, limitando-se a afirmar que:

Com relação aos créditos de alugueis de prédios locados à pessoa jurídica, a exemplo do item anterior, a matéria já foi rebatida pelos argumentos citados nos itens acima, motivos pelos quais tais créditos também não podem ser desconsiderados.

No tocante a ausência de parte dos documentos, tal não procede, pois ainda que não tenham nos autos os documentos específicos buscados pela Fiscalização, certo é que a documentação constante dos autos (tanto a juntada pelo Fisco quanto a juntada pela ora recorrente) já demonstram a higidez do crédito, tendo em vista que as operações jurídicas existiram.

Ademais, foram juntados os contratos demonstrando a existência do aluguel, motivo pelo qual os créditos dele decorrentes devem ser reconhecidos.

As despesas relativas a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos admitem a apuração de créditos para os fins previstos no art. 3º, IV da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, IV da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais, entre eles, o de serem efetivamente utilizados nas atividades da empresa. Sem a juntada

de documentos pertinentes não há como analisar o cumprimento dos requisitos legais, devendo ser mantida a glosa em relação a estes imóveis.

De outro lado, especificamente no que diz respeito ao contrato firmado com a “Reipark Estacionamentos S/C Ltda.”, não se pode negar que o estacionamento é essencial para a atividade comercial da Recorrente, devendo ser revertida a glosa destes valores específicos.

Dos créditos de frete nas operações de venda

A autoridade fiscal glosou integralmente os créditos lançados sob esta rubrica por falta de previsão legal, segundo relato contido nos itens 44 a 47 do despacho decisório:

44. Seguindo a linha do elucidado nos itens 31 e 39 deste despacho, as despesas de frete que dão direito a crédito se restringem àquelas incorridas nas operações de venda, quando suportadas pelo vendedor, conforme enuncia o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, *in verbis*:

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

45. Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 214/2010, o interessado prestou esclarecimento sobre as notas fiscais que embasaram a geração de créditos para o período fiscalizado. Em sua resposta, evidenciou que os valores informados sob a rubrica “Créditos de Fretes nas Operações de Venda” se referem a despesas incorridas com transportadoras que realizam o frete dos insumos adquiridos, hipótese que não se encaixa na previsão legal para cálculo de créditos, conforme documentos às fls. 133 a 135.
46. Esta prática já é executada rotineiramente pelo interessado, conforme resposta (cópia à fl. 145 / original à fl. 676 do processo nº 13804.002947/2005-64) do mesmo em atendimento ao item 9 do Termo de Intimação Fiscal nº 200/2010 (cópia à fl. 143, verso / original à fl. 626, verso, do processo nº 13804.002947/2005-64), em que deixa claro que os valores informados sob a referida rubrica se referem a gastos incorridos na aquisição de papel, insumo utilizado para a impressão de livros.
47. Assim, em virtude de falta de previsão legal para o creditamento das despesas de fretes nas operações de compra, os valores informados sob a rubrica **Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda** foram integralmente glosados.

A contribuinte tratar-se do frete pago pelo transporte do papel até as gráficas que realizam a impressão dos livros. Conforme os precedentes deste e. CARF, é reconhecida a possibilidade de tomada de crédito sobre o frete pago na transferência de insumos. Por todos, o acórdão n. 3301-007.401, relatoria do Conselheiro Winderley Morais Pereira:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade,

Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Uma vez que o valor do frete na aquisição de insumos é tributado pela Contribuição ao PIS/PASEP, os gastos com frete se incluem no custo de aquisição e, portanto, são passíveis de gerar créditos na não cumulatividade.

DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE SOBRE TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

A transferência de insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se mostra, diante da atividade desempenhada, se mostra essencial para a manutenção do processo produtivo, portanto capaz de gerar créditos na não cumulatividade.

DISPÊNDIOS COM SERVIÇO DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA)

Para o desempenho da atividade da recorrente, os gastos com armazenagem e desestiva de insumos para produção de adubos e congêneres se tornam essenciais para manutenção do processo produtivo, gerando créditos na não cumulatividade.

GASTOS COM EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO.

Os gastos com acondicionamento dos produtos constituem-se em gastos essenciais para o processo produtivo, diante da atividade exercida, portanto geradores de crédito na não cumulatividade.

GASTOS COM ANÁLISES LABORATORIAIS. COMPONENTES PARA FABRICAÇÃO DE ADUBOS E FERTILIZANTES.

Diante da atividade exercida, de produção e comércio de adubos e fertilizantes, as análises laboratoriais se tornam imprescindíveis para a manutenção da qualidade do processo produtivo.

GASTOS COM MATERIAIS DE SEGURANÇA OBRIGATÓRIO POR LEI PARA MANUSEIO DO PRODUTO FABRICADO.

Materiais de segurança de uso obrigatório pela legislação trabalhista, para manuseio do produto fabricado, se tornam gastos essenciais para o processo produtivo, pois que indispensáveis.

Nesse aspecto, voto por reverter a glosa da referida rubrica.

Dos créditos referentes ao pagamento de direitos autorais

Ocupando-se da matéria nos itens 27 a 32 do despacho decisório, informa a autoridade fiscal haver desconsiderado as notas fiscais relativas a contratos de direitos de publicação ou licença de conteúdo, porque essa espécie de gasto não se enquadra em nenhuma das hipóteses de creditamento previstas em lei.

Já a defendente sustenta a tese de que essas despesas, por serem necessárias ao processo produtivo, integrando o custo de produção, se enquadrariam no conceito de insumo, gerando assim direito a crédito.

Com razão a Recorrente, não se pode ignorar que a publicação de livros pressupõe o pagamento de direitos autorais, de sorte que se trata de insumo essencial ao seu processo produtivo.

Ante todo o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto para dar-lhe provimento parcial para reverter a glosa dos créditos referentes às seguintes rubricas: (i) energia elétrica; (ii) fretes; (iii) alugueres tão somente em relação ao contrato de estacionamento; e (iv) pagamento de direitos autorais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco