



Processo nº	16682.722034/2017-13
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3302-012.618 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	14 de dezembro de 2021
Recorrente	COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOSTOS CEDAE
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

MATERIAIS DE LABORATÁRIO. POSSIBILIDADE

Considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, reverte-se a glosa.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PROJETO BÁSICO DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO. POSSIBILIDADE

Considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, reverte-se a glosa.

INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE UNIDADES DE TRANSMISSÃO DE DADOS. POSSIBILIDADE

Considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, reverte-se a glosa.

SERVIÇO DE IMPRESSÃO CORPORATIVA. POSSIBILIDADE

Considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, reverte-se a glosa.

SERVIÇO DE APOIO, REPARO, COMPLEMENTOS E MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE

Considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, reverte-se a glosa.

SERVIÇO DE INSTALAÇÃO DE HIDRÔMETRO, MACROMEDIDORES E MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE

ACÓRDÃO GERADO NO SISTEMA DE PROCESSO DO CARF - 16682.722034/2017-13

Considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, reverte-se a glosa.

LOCAÇÃO DE CAMINHÕES. POSSIBILIDADE.

Considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, reverte-se a glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em reverter, nos termos do voto do relator, as glosas relativas a: (i) materiais de laboratório utilizado na análise de qualidade da água e serviços de laboratório para análises dos parâmetros orgânicos; (ii) neutralizador de odor; (iii) serviços de projeto básico para sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário e topográficos; (iv) instalação e manutenção de unidades de transmissão de dados; (v) serviço de impressão corporativa; (vi) serviços contínuos de apoio, reparo, complementos e manutenção prestados pela emissão engenharia e construções; (vii) serviços relativos a instalação de hidrômetros e macromedidores, elaboração de rotinas de leitura, manutenção de elevatórias, ampliação da rede de distribuição, impermeabilização de reservatórios, troca de válvulas, correção de vazamentos dos sistemas de saneamento, extensão de pequenos trechos de rede coletora, desobstrução e limpeza de redes de esgoto, execução de limpeza dos poços de visitas e instalação de poços de visitas e caixas separadoras de sólido; (viii) aos gastos com água e gás (...) ; (ix) gastos com a locação de caminhões tipo basculante e Dempster, utilizados para transporte de materiais necessários a manutenção das instalações de rede de esgoto.

(documento assinado digitalmente)

Vinicio Guimarães - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães (Presidente em exercício), Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Walker Araujo.

Ausente a Conselheira Larissa Nunes Girard, o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo Conselheiro Vinicius Guimarães.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, para manter integralmente a exigência do crédito tributário objeto do Auto de Infração, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/12/2013

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

Em sede recursal, a Recorrente pleiteia a reversão das glosas e a correção da base de cálculo apurada pela fiscalização, considerando o valor relativo as retenções na fonte e a existência de crédito inicial do período de janeiro de 2013:

- Recálculo dos valores relativos as retenções na fonte, considerando o regime de competência

ANEXO IV do Auto de Infração: Crédito de insumos e serviços

- item I: Material de laboratório utilizado na análise da qualidade da água e serviços de laboratório para análises dos parâmetros orgânicos definidos na Portaria 518/04 e Conama 357/05;

- item II: Combustíveis e Serviços de Mecânica em Geral;

- item III: Material de Uso e Consumo - Sabão, saco de lixo, desinfetante, desodorante de ambiente, neutralizador de odor descartáveis, material de papelaria, cartuchos de impressora desinfetante, pilha entre outros;

- item IV: Custos do Ativo Imobilizado

- item V: Custos de Estudos Preliminares

- item VI: Serviços de Combate a Inadimplência e recuperação de créditos;

- Item VII: Serviços Técnicos especializados para a operação assistida e manutenção do sistema Metrus

- Item VIII: Instalação e Manutenção de Unidades de Transmissão de Dados;

- item IX: Serviço de Impressão Corporativa.

- item X: Serviços Contínuos de apoio, reparo, complementos e manutenção prestados pela Emissão Engenharia e Construções;

- item XI: Serviços da Área Comercial e para programas socioambientais;

- ANEXO V do Auto de Infração: Dos créditos de Energia Elétrica – Gastos com Água e Gás

- ANEXO VI do Auto de Infração: Dos créditos de Locação de Prédios

- ANEXO VII do Auto de Infração: Dos créditos de Locação de Máquinas e Equipamentos

- DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA RECONHECIDA PARA A CEDAE – ACO 2757 X REGIME CUMULATIVO

A Recorrente informa que ajuizou, perante o Supremo Tribunal Federal, Ação Cível Originária em face da União Federal, pretendendo reconhecimento do seu direito à Imunidade Tributária Recíproca prevista no artigo 150, VI, “a” da CRFB/88[1], bem como seu direito de obter a restituição dos valores pagos a título de impostos federais nos 05 (cinco) anos anteriores à propositura da ação e durante o seu curso; que a ação da Recorrente foi julgada procedente in totum, **reconhecendo-lhe a Imunidade Tributária Recíproca** nos termos do artigo 150, VI, “a” CRFB/88; que por se tratar de pessoa jurídica imune a impostos (por força do art. 150, VI, “a”, da Constituição), cabe a sujeição ao recolhimento do PIS/PASEP e da COFINS através da sistemática cumulativa, com as alíquotas de 0,65% a título de contribuição ao PIS/PASEP e 3% em relação à COFINS; e que tratando-se de uma decisão declaratória, certo é que o regime cumulativo deve ser o considerado, alterando todo o procedimento instaurado, inclusive diante da apuração de diferenças recolhidas a maior pela Recorrente.

- **VI - DA APURAÇÃO DO SALDO INICIAL:** desconsideração do inicial de janeiro/2013

VII - DA NECESSÁRIA BAIXA EM DILIGÊNCIA E DA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.

A Recorrente pleiteou a realização de perícia para unidade de origem analisar os bens e serviços glosados à luz da decisão proferida pelo STJ.

Em 19 de novembro de 2019, o processo foi convertido em diligência para que o contribuinte trouxesse cópia das principais peças do processo judicial citado anteriormente, tais como, inicial, decisões proferidas nos autos, trânsito em julgado e cópia da certidão de objeto e pé, considerando que naquela oportunidade entendeu-se que o processo judicial poderia acarretar reflexo direto com o presente processo administrativo, na medida em que reconhecido o direito da contribuinte recolher as contribuições sob o regime da cumulativa, faleceria o direito de apurar e aproveitar o crédito do PIS/COFINS previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

As cópias solicitadas foram carreadas às fls.5.122-5.192. Já às fls. 5.193-5.194 foi proferido despacho pela fiscalização nos seguintes termos:

Em atendimento à Resolução nº 3302-001.230 do CARF às fls.5101/5104, que converteu o julgamento em diligência, o contribuinte foi intimado a apresentar as cópias das principais peças processuais da Ação Cível Originária - ACO 2757, conforme Termo de Intimação Fiscal de fls.5114/5115.

Em resposta, o contribuinte juntou a petição inicial (fls.5122/5133), a decisão monocrática de 11/05/2017 (fls.5134/5145), a certidão de trânsito em julgado da ação (fls.5146), as decisões judiciais de fls. 5147/5187, bem como a certidão de objeto e pé gerada em 10/07/2020 (fls.5188/5192).

A decisão transitada em julgado em 19/06/2018 é o acórdão do STF publicado em 24/05/2018, juntado às 5171/5187 que deu provimento aos Embargos de Declaração da União, com efeitos infringentes, alterando o dispositivo da decisão anteriormente proferida, que restou assim constituído:

"Ex positis, julgo parcialmente procedente o pedido formulado na presente ação, nos termos do art. 487, I, do CPC/2015 e do art. 21, § 1º, do Regimento Interno do STF, no sentido de reconhecer a aplicação da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da CRFB/88) à autora em relação ao patrimônio, aos bens e aos serviços utilizados na prestação dos serviços públicos que realiza.

Deixo de conhecer o pedido relativo ao reconhecimento do direito à repetição dos valores pagos a título de impostos federais nos 5 (cinco) anos anteriores à propositura da ação, eis que quanto a ele não incide a competência originária desta Corte (art. 102, I, f, da CRFB/88).

Ficam prejudicados eventuais recursos e/ou incidentes formulados no feito."

Diante do exposto, retornem os presentes autos à 2^a Turma da 3^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento do CARF para continuidade do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento parcial, a uma porque a matéria concernente ao saldo

inicial de janeiro de 2013 somente foi arguida em sede recursal, ensejando, assim, a aplicação do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72¹.

E a duas, porque a discussão sob o regime de tributação levado ao judiciário não é objeto dos autos, tratando-se, assim, de matéria estranha ao litígio, conforme bem pontuado pela decisão de piso, a saber:

Sobre a mudança da forma de tributação para o "sistema cumulativo", a apreciação está fora dos autos, tendo em vista que esta matéria não está em discussão, portanto não existe litígio a ser dirimido, decretando o impedimento deste Julgador na análise, inclusive se considerando a falta do referido "trânsito em julgado", após o qual se discutiria a forma de tributação.

Soma-se a isso, que a ação distribuída no ano de 2015, teve decisão proferida, sem efeitos retroativos, em 11.05.2017, ao passo que os fatos geradores compreendem o período de 2013, ou seja, não há reflexos entre o processo judicial e a presente demanda.

A própria Recorrente, em sede de impugnação afirma que seu direito foi reconhecido e passou a ter eficácia a partir de 15.05.2017, a saber:

Ou seja, a CEDAE tem respaldo judicial para deixar de efetuar o recolhimento dos impostos federais desde o dia 15/05/2017, data da publicação da decisão monocrática no Diário Oficial.

Nestes termos, deixo de conhecer das matérias anteriormente citadas.

II - Mérito

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. A respeito do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

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

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na produção ou na execução do serviço**.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

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.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"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.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo

e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeira produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos da contribuição. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados ao IR fonte e aos itens glosados pela fiscalização, considerando, para tanto, o objeto social no Estatuto Social da contribuinte , a saber:

Art. 3º - A Companhia tem por objeto, respeitada a autonomia municipal:

a) a exploração de serviços públicos e de sistemas privados de captação, produção, adução e distribuição de água e seus subprodutos, de coleta, transporte, tratamento e disposição final adequada de esgotos domésticos e industriais e seus subprodutos, de tratamento e disposição final adequada de resíduos sólidos domésticos e industriais, serviços relacionados à proteção do meio ambiente e aos recursos hídricos, outros serviços relativos à saúde da população, prestação de consultoria, assistência técnica e certificação nestas áreas de atuação e outros serviços de interesse para a CEDAE e para o Estado do Rio de Janeiro, dentro ou fora de seus limites territoriais, podendo, para atingir tais fins, participar, majoritária ou minoritariamente, de consórcios ou sociedades com empresas privadas.

b) a cobrança e o recebimento de contas referentes às tarifas ou receitas fixadas pelo poder público para custeio da prestação dos serviços definidos nas alíneas "a", supra, cabendo-lhe cumprir e fazer cumprir as normas pertinentes ao abastecimento de água e esgotamento sanitário, inclusive no tocante à aplicação de penalidades e interrupção da prestação desses serviços aos usuários faltosos.

II.1 - Recálculo dos valores relativos as retenções na fonte, considerando o regime de competência

O cerne da questão tratada neste tópico é relativa a divergência de valores declarados no DACON e na planilha fornecida pela própria Recorrente posto que os montantes informados na planilha sempre eram, na maioria, inferiores aos números declarados e, coincidiam com os disponíveis nos sistemas da RFB.

Intimada à apresentar documentos e justificar a diferença, a Recorrente alegou ser impossível reunir todos os comprovantes “devido ao volume de registros e o não recebimento dos comprovantes”, apresentou um CD contendo diversas imagens (arquivos do tipo “jpg”) das telas de consulta do seu sistema informatizado com os dados de cada prestação de serviços a órgãos públicos.

Considerando que a Recorrente não trouxe documentos para comprovar seu pretenso direito, a DRJ manteve o lançamento com base na seguinte conclusão: “...as retenções contidas na resposta da própria Interessada foram aceitas pela Autoridade Fiscal, não se vislumbrando qualquer irregularidade ou ato de ofício que confrontasse os dados informados pela Interessada.”

Em sede recursal a Recorrente reproduz seus argumentos de defesa, alegando que o erro consiste no regime de apuração, posto que a fiscalização considerou o regime de caixa, quando o correto seria o de competência.

Contudo, constatasse que a Recorrente não trouxe aos autos subsídios suficientes para contrapor o fundamento do lançamento, bem como para demonstrar a correta base de cálculo - com documentos que comprovem a origem dos lançamentos – e esclarecer a divergência apontada pela fiscalização.

Neste esteira, mantém-se o lançamento fiscal na forma inaugural.

II.2 - ANEXO IV do Auto de Infração: Crédito de insumos e serviços

II.2.a - item I: Material de laboratório utilizado na análise da qualidade da água e serviços de laboratório para análises dos parâmetros orgânicos definidos na Portaria 518/04 e Conama 357/05

Nos termos do TVF, trata-se de materiais de laboratório utilizados para controle da qualidade da água e controle do processo de tratamento de esgoto, de forma a atender a legislação de saúde e ambiental e, por não estarem relacionados ao fornecimento de água e coleta de esgoto não se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento.

Esses insumos foram objeto de análise do processo 16682.720147/2017-84, tendo a DRJ admitido o creditamento com base nos seguintes fundamentos:

Anexo 09: entendemos que os gastos com materiais de laboratório, que são consumidos para a verificação se os produtos químicos para tratamento da água a deixaram em condições de consumo (torná-la livre de microorganismos e própria para consumo, ou para descarte no caso de esgoto) e são utilizados para verificação da necessidade de aplicação de uma quantidade maior de produtos químicos para seu tratamento adequado, portanto são consumidos na prestação de serviço, conforme pressupõe a solução de consulta abaixo (PIS/Cofins):

Solução de Consulta Cosit nº 99022, de 30 de janeiro de 2017 (Publicado(a) no DOU de 03/02/2017, seção 1, página 26)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DIVERSOS ITENS. [...]

Os valores referentes a materiais de laboratório só podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos caso tais

materiais sejam aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do bem ou na prestação de serviço, conforme art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002. [...]

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º ; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, "b", e §5º. [...]

Nestes termos, reverto as glosas relativas aos materiais de laboratório utilizado na análise de qualidade da água e serviços de laboratório para análises dos parâmetros orgânicos.

II.2.b- item II: Combustíveis e Serviços de Mecânica em Geral

Do que se extrai dos autos, tratam-se de insumos utilizados para transporte dos engenheiros e demais funcionários que precisam verificar in loco a rede de distribuição de água e esgoto, assim como verificar eventuais falhas, vazamentos, furtos, desvios etc.

A Recorrente alega que os insumos são empregados tanto em veículos leves (para transporte de engenheiros), quanto em caminhões, máquinas etc., contudo, não demonstra efetivamente onde são empregados tais insumos, senão vejamos:

Como esses combustíveis são empregados tanto em veículos leves (para transporte de engenheiros), quanto em caminhões, máquinas etc., é inerente que se aplique sobre eles o caráter da essencialidade, trazido pelo STJ, em relação à fixação do conceito de insumos.

Já sobre os demais itens do Anexo B, todos estão diretamente ligados à sua atividade-fim. Mais do que ligados, são indispensáveis, sendo impossível prestar o serviço sem o assentamento da rede de abastecimento de água e coleta de esgoto por meio do uso de retroescavadeira, por exemplo, com a consequente necessidade de manutenção destes veículos.

Portanto, considerando que alegações suscitadas pela Recorrente são de ordem genérica, mantém-se a glosa.

II.2.c - item III: Material de Uso e Consumo - Sabão, saco de lixo, desinfetante, desodorante de ambiente, neutralizador de odor descartáveis, material de papelaria, cartuchos de impressora, desinfetante, pilha entre outros

A solução quanto aos insumos aqui tratados, já foram solucionados pela DRJ nos autos do processo 16682.720147/2017-84, cujas razões adoto para reverter a glosa somente em relação ao neutralizador de odor, a saber:

Anexo 08: entendemos que o produto "neutralizador de odor", pelos valores relevantes e seu consumo em relação ao tratamento do esgoto deve gerar créditos ao contribuinte, entretanto em relação ao demais itens não há o que reverter (conceito de insumo), não há que se falar em creditamento em relação à aquisição de material de limpeza e higiene, desinfetante e flanelas, saco plástico, sabonete, pano de chão, pá de lixo, rodo, balde, álcool, lã de aço, solvente, pasta saponácea, sabão em pó, inseticida, vassoura, creolina, papel, carrinho de mão etc (vide informação prestada pelo contribuinte na coluna "Descrição do Produto / Bem / Serviço / Operação"), todos com relação a limpeza de prédios, móveis e instalações.

Ao contrário do que relatou o contribuinte em sua impugnação, não há neste anexo glosa de créditos em relação à aquisição de cloro e desengraxante para uso em sua atividade, os valores glosados são em pequeno valor e quantidade o que demonstra se referirem a produtos de limpeza. Também não há glosa alguma de cloro em grandes

quantidades (há notas fiscais nos autos destes itens, mas não há glosa sobre eles), nem há glosas de carvão ativado, cal clorada, policloreto de alumínio etc.

Com base no entendimento citado, exceção ao “neutralizador de odor”, verifica-se que os demais produtos são utilizados na área administrativa, não gerando, direito ao crédito das contribuições.

Assim, reverte-se a glosa em relação ao neutralizador de odor.

II.2.d - item IV: Custos do Ativo Imobilizado

Nos termos do TVF, constatasse que a fiscalização analisou todos os contratos de serviços em análise para concluir que seu registro contábil deveria ter sido realizado na conta de ativos imobilizado, senão vejamos:

4) Custos de ativo imobilizado

Alguns dos serviços nos quais se basearam os créditos de PIS e de COFINS são descritos pelo contribuinte (Vide Planilha V da resposta ao Termo 003) como sendo relativos a serviços de manutenção dos sistemas de abastecimento/produção de água e de tratamento de esgoto.

Com relação aos serviços a seguir discriminados, verificou-se que se referem, segundo as respectivas descrições nos Termos de Referência dos contratos e documentos fiscais emitidos, a custos que devem ser reconhecidos no valor contábil do item do ativo imobilizado correspondente.

Considerando que os gastos relativos aos serviços em questão se referem a ativo imobilizado, o correspondente crédito de PIS e de COFINS somente deve ser apurado quando do início das operações do ativo e na proporção dos encargos de depreciação, uma vez que o fundamento do crédito de ativo imobilizado é a sua depreciação.

O ANEXO D relaciona todas as notas fiscais relativas ao crédito glosado sobre custos de ativo imobilizado.

4.1) Ampliação do sistema de abastecimento de água do município de Engenheiro Paulo de Frontin e ampliação do sistema de produção de água tratada na localidade de Ipiabas

O contribuinte apresentou os documentos relativos à ampliação do sistema de abastecimento de água do município de Engenheiro Paulo de Frontin (Contrato CEDAE nº 057/12 DI celebrado com a Construtora Medeiros Carvalho de Almeida Ltda. e o processo administrativo nº E- 17/101.017/2011, relativo à Licitação CN nº 006/2011-ASS-8-DP-1.1).

De acordo com o Termo de Referência do referido processo de licitação, os serviços contratados consistem na substituição de conjuntos motor-bomba, construção de base(instalação de ETA, melhorias em ETA existente, construção de leito de secagem de lodo e fornecimento e assentamento de tubulação).

Assim, resta claro que tais serviços não se referem a custos de manutenção periódica do ativo imobilizado, mas sim a ampliação do sistema de abastecimento de água, devendo tais custos serem reconhecidos, portanto, no ativo imobilizado.

De acordo com a planilha SERVIÇOS apresentada pelo contribuinte, os créditos relativos a tais serviços de ampliação dos sistemas se baseiam em 4 (quatro) notas fiscais, conforme relação abaixo:

NF	Data Emissao	Fornecedor	Descrição Produto
12	25/03/2013	CONSTR. MEDEIROS CARVALHO DE ALMEIDA	AMPL. SIST. ABASTECIM. ÁGUA PAULO DE FRONTIN - RJ (E-17/101.017/2011)
10	25/03/2013	CONSTR. MEDEIROS CARVALHO DE ALMEIDA	AMPL. SIST. ABASTECIM. ÁGUA PAULO DE FRONTIN - RJ (E-17/101.017/2011)
13	25/03/2013	CONSTR. MEDEIROS CARVALHO DE ALMEIDA	AMPL. SIST. ABASTECIM. ÁGUA PAULO DE FRONTIN - RJ (E-17/101.017/2011)
66	04/06/2012	SILO ENGENHARIA LTDA.	AMPL. SIST. PROD. ÁGUA IPIABAS - MUNICÍPIO DE BARRA DE PIRÁI

De fato, verifica-se que as notas fiscais acima relacionadas foram contabilizadas na Escrituração Contábil Digital do contribuinte na conta de ativo imobilizado “161190002 - Obras em andamento - contratos” nas datas de 24/04/2013 e 31/07/2013. Ou seja, o próprio contribuinte reconheceu tais custos no ativo imobilizado.

4.2) Serviço de engenharia para área de confinamento de cloro – ETA Guandu A respeito desse serviço, o contribuinte apresentou o Contrato CEDAE nº 049/2012 DG, celebrado com a Fluid Feeder Indústria e Comércio Ltda., bem como o processo administrativo nº E- 17/101.860/2011, relativo à Licitação TP nº 102/2012-ASS-8-DP-1.1.

De acordo com o Termo de Referência do referido processo de licitação, contratou-se esse serviço em função de um vazamento de cloro de média proporção ocorrido em 22/02/2008, que evidenciou a necessidade de obras na Estação de Tratamento de Água do Guandu a fim de se evitar novos vazamentos de cloro.

Assim, resta claro que os serviços de engenharia contratados não se referem a custos de manutenção periódica do ativo imobilizado, mas sim de melhorias no sistema de abastecimento de água, devendo tais custos serem reconhecidos, portanto, no ativo imobilizado.

De fato, verifica-se que as notas fiscais emitidas pela Fluid Feeder, referentes a este serviço específico, foram contabilizadas na Escrituração Contábil Digital do contribuinte na conta de ativo imobilizado “161190002 - Obras em andamento - contratos”. Novamente, observa-se que o próprio contribuinte reconhece tais custos em seu ativo imobilizado.

4.3) Serviço de manutenção em equipamentos de tratamento de água

A respeito desse serviço, o contribuinte apresentou o Contrato CEDAE nº 031/2012 DG, celebrado com a Fluid Feeder Indústria e Comércio Ltda., bem como o processo administrativo nº E- 17/100.301/2011, relativo ao Pregão Eletrônico 13/2012.

De acordo com o Termo de Referência do referido processo de licitação, contratou-se esse serviço para a reforma de 6 (seis) conjuntos clorador/evaporador para o sistema de desinfecção da ETA Guandu.

Apesar de as 3 (três) notas fiscais emitidas pela Fluid Feeder, nos valores de R\$ 275.200,00, R\$ 275.200,00 e R\$ 137.600,00, referentes a este serviço específico, terem sido contabilizadas na Escrituração Contábil Digital do contribuinte na conta de despesas “411110325 – Serv. de desenv. e manutenção operacional”, pela descrição do serviço contratado resta claro que este não se refere a custos de manutenção periódica do ativo imobilizado tais como a substituição de pequenas peças, devendo ser reconhecidos, portanto, no ativo imobilizado.

4.4) Serviço de manutenção/installação de cobertura

A respeito desse serviço, o contribuinte apresentou o Contrato CEDAE nº 027/2013 DG, celebrado com a Enimont – Empresa Nacional de Instalações e Montagens Ltda., bem como o processo administrativo nº E-17/101.028/2011.

De acordo com o Termo de Referência do referido processo de licitação, contratou-se esse serviço para a reforma da cobertura da Elevatória de Esgotos Bruto da Estação de Tratamento de Esgotos (ETE) da Pavuna.

Apesar de as notas fiscais emitidas pela Enimont, referentes a este serviço específico, terem sido contabilizadas na Escrituração Contábil Digital do contribuinte na conta de despesas “411110302 – Serv. de cons. e manut. de bens admin.”, pela descrição do serviço, resta claro que este não se referem a custos de manutenção periódica do ativo imobilizado, devendo ser reconhecidos, portanto, no ativo imobilizado.

O mesmo tratamento foi dado ao serviço de igual natureza prestado por outro fornecedor: M Adval Arquitetura e Construções Ltda.

A Recorrente, por sua vez, não contesta especificamente cada contrato, alega de forma geral que os serviços referem-se a manutenção da rede de abastecimento que consiste em reparos e consertos pontuais da tubulação e conexões após o dano ter ocorrido - geralmente são serviços de urgência e emergência.

Antes de analisar individualmente cada contrato, é necessário destacar os conceitos de obra e de serviço de manutenção para fins de enquadramento dos serviços sob análise, a saber:

Lei 8.666/93

Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:

I - Obra - toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta;

IN 459/2004

Art. 1º

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, máquinas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;

Definido os conceitos, passasse à análise dos contratos

O primeiro contrato analisado no item 4.1, diz respeito aos serviços de substituição de conjuntos motor-bomba, construção de base/instalação de ETA, melhorias em ETA existente, construção de leito de secagem de lodo e fornecimento e assentamento de tubulação que, ao meu ver, não se enquadram em serviços de manutenção, devendo, assim, e como já foi feito pela Recorrente, ser registrado no ativo imobilizado.

O segundo contrato, item 4.2, embora consiste na contratação de serviço em função de um vazamento de cloro de média proporção ocorrido em 22/02/2008, teve a necessidade de realizar obras na Estação de Tratamento de Água do Guandu a fim de se evitar

novos vazamentos de cloro, tratando-se, de melhorias e não de manutenção, devendo, assim, ser registrado no ativo imobilizado.

Já o terceiro e quarto contrato, refere-se a serviço de reformas conjuntos clorador/evaporador para o sistema de desinfecção da ETA Guandu, e da cobertura da Elevatória de Esgotos Bruto da Estação de Tratamento de Esgotos (ETE) da Pavuna, não tratando de manutenção áreas de atuação da Recorrente.

Assim, correto o lançamento fiscal.

II.2.e - item V: Custos de Estudos Preliminares

O serviços discutidos neste tópico são (i) Projeto básico para sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário; e (ii) Serviços Topográficos realizados previamente para construção e ampliação de infraestrutura de sistemas de abastecimento e água e de esgoto.

Tanto a fiscalização quanto a DRJ entendem tratar-se de serviços não ligados a atividade produtiva da Recorrente, posto que realizados antes da execução de qualquer serviço e com previsão futura para instalação.

Com todo respeito a decisão combatida, entendo que tais serviços são relevantes à atividade e consecução dos trabalhos realizados pela Recorrente, considerando que a instalação de sistemas de abastecimento e água e de esgoto necessita de estudos prévios para sua execução, motivo, pelo qual, entendo que as glosas devem ser revertidas.

Assim, reverte-se as glosas em relação aos serviços de projeto básico para sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário e Topográficos.

II.2.f. - item VI: Serviços de Combate a Inadimplência e recuperação de créditos

O TVF bem pontou o objeto dos serviços aqui tratados:

De acordo com o processo de licitação, contrataram-se esses serviços para a execução de serviços comerciais voltados para a recuperação de créditos vencidos, através de ações de cobrança administrativa, corte e restabelecimento do fornecimento, fiscalização de ligações clandestinas, atendimento comercial de cadastro, "call-center" etc.

Como se vê, tratando-se de medidas administrativas visando a recuperação de créditos de pessoas físicas e jurídicas, não se relacionando ao setor produtivo da Recorrente e por consequência lógica não se amoldando ao conceito de insumo para fins de creditamento.

Portanto, mantem-se a glosa.

II.2. g - Item VII: Serviços Técnicos especializados para a operação assistida e manutenção do sistema Metrus

Consta do TVF a discriminação dos serviços, a saber:

Na planilha orçamentária anexada nas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte consta a seguinte discriminação de serviços:

- Manutenções das aplicações e relatórios do sistema Metrus;
- Manutenção do banco de dados ORACLE do sistema Metrus;
- Manutenção dos programas do microcoletores do sistema Metrus;
- Infraestrutura, mobilização e desmobilização;

- Gerência, suporte e consultoria;
- Adequação do formulário da conta (layout);
- Desenvolvimento de manuais de treinamentos;
- Aplicação dos treinamentos;
- Implementação e migração do sistema Metrus para novas tecnologias de Internet;
- Desenvolvimento e aplicação de novos módulos do sistema Metrus para atendimento a demandas comerciais.

Trata-se claramente de contratação de serviços da área comercial da empresa, não relacionados diretamente ao fornecimento de água e coleta de esgoto, não sendo, portanto, insumos na prestação do serviço da empresa.

A Recorrente neste ponto, alega:

“...o sistema METRUS executa a gestão da parte operacional de campo da leitura propriamente dita e faturamento imediato das contas.

O processo de faturamento e arrecadação da CEDAE engloba dois sistemas: o METRUS e o SASB, que é um programa que processa no mainframe em COBOL, que é o sistema primário de dados cadastrais.

Para que o cliente receba sua conta em domicílio, é necessário percorrer, mensalmente, cerca de 1.250.000 endereços em 64 municípios. Inclusive, essa atividade está prevista no CNAE sob o nº 8299-7/99.

Nesse contexto, ressalva-se que a CEDAE é unicamente suportada pelo ingresso de receitas advindas de sua prestação de serviço, o qual deverá primar pela qualidade e produtividade para a população.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entende que referidos dispêndios não estão ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens ou venda de produtos dos quais decorrem o auferimento de uma receita que podem ser considerados insumos, tratando, de despesas administrativas relativa a cobrança pelo fornecimento de água e esgoto.

Assim, mantém-se a glosa.

II.2.h - Item VIII: Instalação e Manutenção de Unidades de Transmissão de Dados

A DRJ manteve a glosa com base nos seguintes fundamentos:

A fiscalização assim descreveu esta despesas em confronto com o conceito de insumos:

As notas fiscais apresentadas em resposta ao Termo de Intimação 007, no âmbito da fiscalização amparada no TDPF-F nº 07.1.85.00-2016-00109-0, referem-se a serviços de revisão e instalação de "unidades de transmissão remota", contabilizados pelo contribuinte na conta de despesas "Serv. comunicação e transm. de dados - 411110308".

Apesar de o contribuinte informar na resposta ao Termo de Intimação 003 (Planilha V) que os serviços se referem a controles de níveis, pressão, vazão e volume de todos os sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário, não se consegue estabelecer uma relação direta entre os serviços de transmissão de dados

com o fornecimento de água e coleta de esgoto, não podendo ser considerados, portanto, insumos na prestação do serviço da empresa.

A Contribuinte afirma que tais despesas são necessárias e inerentes à sua atividade.

Verifica-se que somente os gastos diretos com a prestação de serviços, fabricação ou vendas de produtos se caracterizam como insumos legitimados a compor o rol dos créditos das contribuições em comento.

Portanto, não sendo tais gastos diretamente relacionados com a atividade principal da empresa, não deve compor tal rol.

Embora a alegação da Interessada de que os gastos sejam obrigatórios e relevantes para o funcionamento geral da empresa, não se pode dizer que sejam tais serviços empregados diretamente na prestação do serviço de abastecimento pela ora recorrente a seus clientes. São, isto sim, gastos auxiliares, complementares ao ato de prestação de serviços de fornecimento de água e esgoto pela empresa, estando, por isso, fora do alcance do conceito de insumo, o que confirma a correção das glosas.

Corretas as glosas.

A decisão combatida merece ser reformada. Isso porque, ao afirmar tratar-se de gastos complementares/auxiliares ao ato de prestação de serviços de fornecimento de água e esgoto, ou seja, ligados, ainda que paralelamente aos efetivos serviços prestados pela Recorrente, devem gerar créditos das contribuições, por se tratar de insumos para fins de creditamento.

Reverte-se as glosas em relação Instalação e Manutenção de Unidades de Transmissão de Dados.

II. 2.i - item IX: Serviço de Impressão Corporativa.

Nas palavras da Recorrente:

“Este serviço de impressão corporativa não se destina a serviços de impressão em escritório. Trata-se de contrato de serviço de impressão de relatórios da qualidade da água, relatórios da rede de distribuição e eventuais áreas carecedoras de reparos, impressão das ocorrências registradas pelos clientes por meio do Serviço de Gestão de Serviços – SGS, que engloba o Serviço de Impressões Corporativas.

Por meio desse serviço, são impressos também os relatórios de custos por localidade da prestação do serviço, função técnica, destinação do serviço e também os parâmetros para análise, dentre outros.

Este serviço engloba também a impressão de relatórios dos técnicos de laboratório, para apresentação aos órgãos fiscalizadores das diretrizes impostas, o que permite à CEDAE a certificação da ISSO 9001.”

Tanto a fiscalização quanto a DRJ mantiveram a glosa por entender que tais serviços não estão inseridos na atividade fim da empresa, mas complementares e adjacentes.

Entendo que a glosa deve ser revertido, posto tratar-se de serviços vinculados à prestação de serviço da Recorrente, inclusive, pelo fato de haver imposição legal de apresentar relatório aos órgãos fiscais para fins emissão de certificados.

Neste ponto, reverte-se as glosas em relação ao serviço de impressão corporativa.

II.2.j - item X: *Serviços Contínuos de apoio, reparo, complementos e manutenção prestados pela Emissão Engenharia e Construções*

A fiscalização, mesmo afirmando tratar-se de serviço necessário, glosou os créditos da Recorrente com base nos seguintes fundamentos:

A licitação exige que a mão de obra da empresa contratada tenha experiência nas áreas de instrumentação, pitometria, eletrônica, elétrica, telecomunicações e informática.

Os serviços são executados nos equipamentos do CCO-Guandu, nas estações de telemetria, na instrumentação de campo, nas linhas e equipamentos de comunicação, no banco de dados, nos softwares, englobando microcomputadores, periféricos, painel sinótico e controlador, modems, cabos, fontes de alimentação, no-break, painéis etc.

(...)

No entanto, os serviços de manutenção nos equipamentos de telemedição do centro de controle operacional, ainda que necessários, não estão diretamente relacionados ao fornecimento de água. Trata-se de um processo paralelo à prestação de serviços da CEDAE, não sendo parte integrante do processo. Assim, não há a possibilidade de creditamento como insumo.

A Recorrente em relação ao tema aqui discutido alega:

De acordo com o parecer técnico que acompanha o presente recurso voluntário (Documento 8), depreende-se que se tratam de atividades de automação, presentes nos processos de abastecimento de água e esgotamento sanitário, principalmente, na região metropolitana do Rio de Janeiro.

O serviço de automação, com o emprego de tecnologias de transmissão, monitoramento e controle remoto de sua rede, seus dispositivos e equipamentos, são obrigatórios, nos termos da Lei nº 11.445 de 05/01/2007.

Aplicando o critério da relevância por imposição legal, entendo que deve-se reverter as glosas em relação aos serviços contínuos de apoio, reparo, complementos e manutenção prestados pela Emissão Engenharia e Construções.

II.2. k - item XI: *Serviços da Área Comercial e para programas socioambientais;*

A discussão aqui tratada envolve serviços de natureza comercial e atividades sócio-ambientais, a saber:

De acordo com o Termo de Referência do processo de licitação nº E-17/101.427/2009 (sistemas de abastecimento de água) e do processo de licitação nº E-17/101.299/2011 (sistemas de esgotamento sanitário), contrataram-se serviços relativos a instalação de hidrômetros e macromedidores, elaboração de rotinas de leitura, manutenção de elevatórias, ampliação da rede de distribuição, impermeabilização de reservatórios, troca de válvulas, correção de vazamentos dos sistemas de saneamento, extensão de pequenos trechos de rede coletora, desobstrução e limpeza de redes de esgoto, execução de limpeza dos poços de visitas e instalação de poços de visitas e caixas separadoras de sólido.

Ocorre que também estão previstos serviços da área comercial (cadastramento e recadastramento de clientes, serviços de apoio a fiscalização, acompanhamento e emissão de contas) e serviços de execução de programas sócio-ambientais.

Segundo a planilha SERVIÇOS apresentada pelo contribuinte, os créditos relativos a tais serviços, no ano de 2013, se baseiam em 14 (catorze) notas fiscais emitidas por esses fornecedores.

Em consulta à Escrituração Contábil Digital do contribuinte, verifica-se que todas as notas fiscais foram contabilizadas na conta de despesas “Serv. de desenvolvimento e manutenção operacional - 411110325”.

O contribuinte foi intimado (Termo de Intimação 005) a apresentar as notas fiscais e correspondentes medições dos serviços a fim de se comprovar o valor creditado, além de identificar a parcela dos custos que corresponderia aos serviços comerciais e aos programas socioambientais.

Verificou-se nas medições dos serviços que parcela considerável da prestação de serviços referentes a tais notas fiscais é relativa a serviços comerciais e de programa sócio ambiental.

Os serviços relativos a fiscalização, cadastramento e recadastramento de clientes são serviços de cobrança e não estão diretamente relacionados ao fornecimento de água e coleta de esgoto, não podendo ser considerados, portanto, insumos na prestação do serviço da empresa.

Da mesma forma, os serviços relativos a programas socioambientais não podem ser considerados insumos na prestação de serviços da empresa, pois não tem relação direta com o fornecimento de água e a coleta de esgoto.

O ANEXO K relaciona todas as notas fiscais relativas ao crédito glosado sobre tais serviços.

Considerando a premissa adotada por este relator, entendo que deve-se reverte a glosa em relação aos serviços relativos a instalação de hidrômetros e macromedidores, elaboração de rotinas de leitura, manutenção de elevatórias, ampliação da rede de distribuição, impermeabilização de reservatórios, troca de válvulas, correção de vazamentos dos sistemas de saneamento, extensão de pequenos trechos de rede coletora, desobstrução e limpeza de redes de esgoto, execução de limpeza dos poços de visitas e instalação de poços de visitas e caixas separadoras de sólido.

Já em relação aos serviços de natureza comercial e atividades sócio-ambientais entendo que não estão vinculados a atividade empresarial da empresa, posto o primeiro serviço está ligado à área administrativa, voltado ao controle financeiro da empresa, e, o segundo está ligado a propaganda sobre a correta utilização produto, não se enquadrando no conceito de insumo.

Nestes termos reverte-se parcialmente a glosa em relação aos serviços relativos a instalação de hidrômetros e macromedidores, elaboração de rotinas de leitura, manutenção de elevatórias, ampliação da rede de distribuição, impermeabilização de reservatórios, troca de válvulas, correção de vazamentos dos sistemas de saneamento, extensão de pequenos trechos de rede coletora, desobstrução e limpeza de redes de esgoto, execução de limpeza dos poços de visitas e instalação de poços de visitas e caixas separadoras de sólido.

II.3- ANEXO V do Auto de Infração: Dos créditos de Energia Elétrica – Gastos com Água e Gás

Em relação ao tema, a DRJ assim se manifestou:

Na auditoria realizada, a Autoridade Fiscal constatou que não conseguiu estabelecer uma relação direta entre o consumo próprio de água e de gás com a prestação de serviços da empresa:

Como esclarecido na Solução de Divergência n.º 7/2016, esta hipótese de creditamento (energia elétrica e térmica) tem uma aplicação mais ampla e não exige que os gastos se relacionem diretamente com a atividade de prestação de serviços do contribuinte, bastando que o consumo seja no estabelecimento da pessoa jurídica.

No entanto, esta hipótese alcança tão somente a energia elétrica e térmica consumida, não contemplando os gastos com consumo de gás ou de água. Desta forma, tais créditos não podem ser apurados com base nesta hipótese de creditamento (energia elétrica e térmica).

A Auditora-fiscal intimou a empresa para esclarecer a aplicação relativa ao consumo de gás ou de água:

Intimado a respeito da fundamentação legal do crédito efetuado (item 2 do Termo de Intimação 003), o contribuinte informou que "o gás fornecido pela CEG é utilizado de diversas maneiras durante a prestação de serviços da Companhia, como através da soldagem das tubulações de ferro fundido e de registros de alta pressão" e que os referidos dispêndios "são necessários à prestação de serviço da Companhia, sendo perfeitamente legal o aproveitamento dos créditos".

No recurso apresentado, a Contribuinte explica que são utilizados em diversas etapas:

Ora, durante toda a cadeia de processo para tratamento de água e esgoto, a Companhia utiliza essas matérias-primas (gás e água), tanto no maquinário e equipamentos necessários ao desempenho da sua atividade, quanto em suas instalações, afinal, como uma prestadora de serviços públicos poderia desenvolver suas atividades sem o emprego desses componentes?

Para explicar, juntou figura explicativa e complementou: que a água, é utilizada em várias fases do tratamento, como por exemplo, selagem de bombas, limpeza de equipamentos que uma vez parados sofreriam travamentos se não fossem feitas essas lavagens (bombas de deslocamento positivo, bombas de polímero, etc..); já o é utilizado quando necessário o envio do lodo produzido nas estações aos aterros sanitários.

Diante de tais explicações, verifica-se que não se consegue estabelecer uma relação direta entre o consumo próprio de água e de gás com o processo de prestação de serviços da empresa.

Assim, mesmo considerando a argumentação de que tais despesas sejam necessárias, não se pode admitir a hipótese de creditamento, pois não se caracterizam como insumos nos lindes estabelecidos.

Portanto, corretas as glosas.

A Recorrente em seu recurso, afirma que adquire água para fornecer/abastecer o município de Paraíba do Sul e que o gás é essencial para reduzir a umidade do lodo antes que remetido aos aterros sanitários. Juntou parecer técnico para comprovar suas alegações.

Não vejo como dissociar a utilização de tais insumos da atividade exercida pela Recorrente, a uma, porque o fornecimento de água é a atividade principal da Recorrente, sendo necessário, dependendo dos casos, adquirir água para abastecer outros localidades e, a duas, porque o gás é utilizado para limpeza dos tubos onde percorre a água, sendo, assim, relevantes à atividade da empresa.

Assim, reverte-se a glosa em relação aos gastos com água e gás.

II.4 - ANEXO VI do Auto de Infração: Dos créditos de Locação de Prédios

A fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente por entender aplicável o §3º, do artigo 31, da Lei nº 10.865/2004, que assim dispõe:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

(...)

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

A Recorrente, por sua vez, contesta a vedação do referido dispositivo, alegando que nunca foi proprietária do prédio alugado, mas tão somente do terreno vazio, justificando, assim, o afastamento da vedação legal.

Sem razão a Recorrente.

Isto porque, embora a construção do imóvel tenha sido realizada por outra pessoa jurídica, fato é que o terreno incorpora o imóvel como um todo, não havendo como dissociá-lo.

Assim, mantém-se a glosa nos termos inaugural.

II.5- ANEXO VII do Auto de Infração: Dos créditos de Locação de Máquinas e Equipamentos

Aqui há duas questões que devem ser analisadas: primeiro (i) glosa de aluguel de veículos (veículos leves, viaturas operacionais, caminhões e ônibus); e segundo (ii) Aluguel de equipamentos em mainframe - Serviços prestados pela Unisys Brasil.

A DRJ manteve a glosa em relação as locações de viaturas operacionais e veículos leves, caminhões e ônibus, por entender que a legislação somente prevê a tomada de crédito em relação a locação de prédios, máquinas e equipamentos, conforme previsto no inciso IV, do artigo 3º, das Leis nº s 10.637/02 e 10.833/03.

Em relação ao primeiro ponto, a Recorrente alega que os veículos alugados são utilizados em todas as fases de produção, seja da distribuição de água, seja do esgotamento sanitário, seja para transportar materiais para realização do serviço in loco e para transporte de funcionários especializados para verificar eventuais falhas, vazamentos, furtos, desvios etc.

Ao meu ver, correto o entendimento da decisão combatida que manteve a glosa com fundamento inciso IV, do artigo 3º, das Leis nº s 10.635/02 e 10.833/03, posto que a locação de veículos não se enquadra na hipótese prevista no inciso IV.

Entretanto, entendo que o crédito deve reconhecido à luz do determina o inciso II, do artigo 3º, que reconhece o direito ao crédito sobre os bens serviços utilizado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que devidamente comprovado sua utilização no processo produtivo.

No caso em análise, entendo que somente a locação de caminhão tipos basculante e dempster, utilizados para transporte de materiais necessários a manutenção das instalações de rede de esgoto devem gerar crédito. Já em relação a locação de veículos leves, operacionais e ônibus para transporte de pessoas para proceder reparos, testes e vistorias não enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento, tratando-se, de mera despesa administrativa desvinculada do processo produtivo.

Portanto, revere a glosa em relação a locação de caminhão tipos basculante e dempster.

Já em relação ao segundo ponto, denominada de “aluguel de equipamentos em mainframe”, constata-se que a própria Recorrente admite tratar-se de serviços de informática, senão vejamos:

Contudo, de acordo com o parecer técnico em anexo (Documento 07 B), do qual extraímos alguns trechos, estão instalados no ambiente Mainframe Unisys, diversos sistemas de informação e de gestão, tais como: Faturamento e Arrecadação – SASB; Recursos Humanos e Folha de Pagamento – SISRHU, Controle de Frota, Viaturas, Equipamento e Maquinário – SISTRAN, dentre diversos outros listados no parecer.

Verifica-se, portanto, que esses sistemas têm sido plenamente utilizados pela Companhia como fornecedores de informações estratégicas e essenciais ao perfeito funcionamento da empresa, sendo impossível a continuação das atividades da Companhia de modo primoroso, sem esses equipamentos.

Com efeito, não se trata de aluguel de equipamentos, mas sim de prestação de serviço de informática que, não gera crédito de PIS/COFINS.

III. – Pedido de Diligência

VII - DA NECESSÁRIA BAIXA EM DILIGÊNCIA E DA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.

A Recorrente pleiteou a realização diligência para que a unidade de origem aplique o conceito de insumo à luz do que restou decidido pelo STJ.

Não coaduno do procedimento solicitado pela Recorrente nessa fase processual, considerando os julgadores deste Conselho tem condições, desde que o processo esteja devidamente instruído, de aplicar o entendimento emanada do STJ, o foi realizado em parágrafos anteriores.

Aliás, o entendimento do STJ já vinha sendo adotado por este Conselho, sendo, assim, desnecessário, converter o julgamento em diligência.

IV - Conclusão

Dante do exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcialmente provimento para reverter as seguintes glosas:

- a) aos materiais de laboratório utilizado na análise de qualidade da água e serviços de laboratório para análises dos parâmetros orgânicos;
- b) neutralizador de odor;

- c) em relação aos serviços de projeto básico para sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário e Topográficos;
- d) Instalação e Manutenção de Unidades de Transmissão de Dados.
- e) em relação ao serviço de impressão corporativa.
- f) em relação aos serviços contínuos de apoio, reparo, complementos e manutenção prestados pela Emissão Engenharia e Construções
- g) em relação aos serviços relativos a instalação de hidrômetros e macromedidores, elaboração de rotinas de leitura, manutenção de elevatórias, ampliação da rede de distribuição, impermeabilização de reservatórios, troca de válvulas, correção de vazamentos dos sistemas de saneamento, extensão de pequenos trechos de rede coletora, desobstrução e limpeza de redes de esgoto, execução de limpeza dos poços de visitas e instalação de poços de visitas e caixas separadoras de sólido.
- h) a glosa em relação a locação de caminhão tipo basculante e dempster.
- i) reverte-se a glosa em relação aos gastos com água e gás.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo