



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

Processo nº 19515.720119/2012-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.482 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2018
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente ENFIL S/A CONTROLE AMBIENTAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa quando a infração está claramente descrita no instrumento de lançamento e o contribuinte foi devidamente cientificado, sendo-lhe oportunizado todos os meios recursais ordinários, possibilitando a regular instauração do contraditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, inserto no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva.

VENDAS A EMPRESAS BENEFICIÁRIAS DO RECAP. SUSPENSÃO. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS. NECESSIDADE

A venda com suspensão da contribuição não cumulativa a pessoas jurídicas beneficiárias do RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras) exige que o adquirente seja previamente habilitado no regime e preencha os demais requisitos legais, dentre eles a

prestação da declaração a que menciona o art. 13, § 1º, I da IN SRF 605/2005, que operacionaliza o referido regime suspensivo.

VENDA. SUSPENSÃO. REQUISITOS. DOCUMENTOS FISCAIS.

A ausência da averbação, na nota fiscal de venda, da expressão “Venda efetuada com suspensão da exigência do PIS e da COFINS”, como exige o art. 14, § 7º da Lei nº 11.196/2005, que, dentre outras providências, institui o RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras), descaracteriza a suspensão dos tributos a que alude.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) para excluir do lançamento os valores correspondentes às notas fiscais de saída, do estabelecimento matriz, nºs 25, 26, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 40, 44, 45, 46, 47, 56 (cliente SMS Demag Ltda.), e filial RJ, nºs 001 e 002 (cliente ThyssenKrupp S/A Componentes Siderúrgicos – CSA); e (b) para admitir direito de crédito em relação às rubricas “Consultoria/Assessoria/Consultoria e Projetos/Consultoria Técnica/Pessoa Física/Cálculos/Projetos/Elaboração de Projetos/Estudos de Projeto”, desde que pagos a pessoa jurídica, “Inspeção/Mão de Obra/Controle de Qualidade/Serviços de Topografia/Análise de Água/Testes e Análises/Gerenciamento de Projetos/Serviços de Medição/Revisão”, “Materiais (aço inoxidável)/Material Isolante” e “Serviços de Informática/Processamento de Dados/Reparação de Computadores/Serviços de Digitação Manutenção de Computadores”.

Rosaldo Trevisan - Presidente

Robson José Bayerl - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente o Cons. Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Cuida-se de auto de infração de Cofins não-cumulativa relativa aos períodos de apuração janeiro e julho a novembro, todos de 2007.

As infrações capituladas no lançamento foram a inobservância de requisito formal na emissão de notas fiscais de vendas com suspensão do tributo (ausência da expressão “venda com suspensão ...”); venda com suspensão a empresa não habilitada no RECAP (Lei nº 11.196/2005); créditos não comprovados; apropriação de créditos relativos a notas fiscais de simples faturamento para entrega futura; falta de estorno de créditos por devolução de compras de insumos; apropriação de créditos de estabelecimento filial baseada em lançamentos

realizados em “livro não oficial”; e, serviços não classificáveis como insumo (fotografia, consultoria, reparação de computadores, tradução, representação comercial, transporte de passageiros, apoio administrativo, serviço em informática, impressão de material publicitário, assessoria contábil, digitação, processamento de dados, preparação de documentos, hospedagem, editoração gráfica, gastos com veículos, *motoboy*, táxi, digitalização, programação de computadores, impressão, arquivo externo, serviços de escritório em geral e outros.).

Em impugnação o contribuinte alegou que a empresa não habilitada no RECAP era, na verdade, administradora de contrato firmado entre ela (autuada) e outra empresa autorizada, esta sim, a operar no regime, citando o ato declaratório executivo respectivo; que em parcela das notas arroladas na autuação, na condição de tributo suspenso, houve destaque da exação, relacionando-as; que o descumprimento de requisito formal na emissão da nota fiscal com suspensão de tributos poderia gerar, quando muito, multa pela falta, não, porém, redundar na cassação da suspensão; que o direito de apropriação de crédito, nas compras para entrega futura, deveria ser feito na emissão da nota fiscal de simples faturamento, citando soluções de consulta da RFB; que houve cerceamento do direito de defesa, ante a falta de individualização de determinadas glosas; que o conceito de insumo, para fins da não-cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins, deveria observar o conceito de despesas operacionais insculpido no art. 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99); por fim, alegou boa-fé e respeito ao princípio da verdade material.

A DRJ Rio de Janeiro I/RJ acolheu em parte o recurso, afastando as glosas pelos créditos de simples faturamento para entrega futura, em decisão assim ementada:

“PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

AUSÊNCIA DE PROVAS

Nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnação deve vir instruída com as provas das alegações, uma vez que a alegação, por si só, não produz modificações no lançamento do crédito tributário.

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃOCUMULATIVIDADE.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

RECAP. SUSPENSÃO . HABILITAÇÃO.

A venda com suspensão das contribuições em virtude do RECAP exige que a compradora seja previamente habilitada ao RECAP e preencha os demais requisitos legais.

VENDA SUSPENSÃO. REQUISITOS NOTA FISCAL

A ausência do registro na Nota Fiscal da expressão “Venda efetuada com suspensão da exigência do PIS e da COFINS” descaracteriza a suspensão.

VENDA PARA ENTREGA FUTURA. ADQUIRENTE. MOMENTO. APURAÇÃO CREDITO NÃO CUMULATIVIDADE

Na aquisição de bens ou serviços que geram crédito da não cumulatividade para recebimento posterior, o crédito poderá ser apropriado no registro da Nota Fiscal de Simples faturamento uma vez que já ocorreu o fato jurídico representativo da aquisição.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSENCIA.

Não se configura cerceamento de defesa quando a infração está claramente demonstrada e o contribuinte foi devidamente cientificado, possibilitando que seja apresentada a correspondente defesa.

DEVOLUÇÃO DE COMPRAS

Ocorrendo a devolução de mercadorias que geraram crédito na aquisição, deve ser efetuado o estorno do crédito apurado.

IPI. CUSTO. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens para fins de apuração do crédito da não cumulatividade.”

O recurso voluntário reprisou os argumentos do recurso inaugural.

Na sessão de 09/12/2012, através da Resolução nº 3401-000.902, o julgamento foi convertido em diligência para verificações pontuais.

Cumprida aludida diligência, retornam os autos para prosseguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reclama o recorrente a suspensão da contribuição não cumulativa em relação aos equipamentos vendidos à SMS DEMAG Ltda., ao passo que seria esta empresa apenas administradora do contrato firmado entre a recorrente e GERDAU Açominas S/A, essa sim adquirente e devidamente habilitada no RECAP - Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras, instituído pela Lei nº 11.196/05, consoante documentos apresentados na impugnação.

Após examinar o contrato firmado, da mesma forma que a decisão reclamada, entendo que o ajuste foi firmado entre SMS DEMAG e a recorrente, ainda que para instalação de uma estação de tratamento de água e efluentes na empresa GERDAU Açominas S/A, deixando claro o instrumento formalizado que aquela primeira é a adquirente do produto, que

deveria ser fornecido **com** inclusão das contribuições não cumulativas, como acentua o parágrafo 4º da convenção.

Não há, no contrato firmado, qualquer alusão a que a SMS DEMAG seria a “administradora” da avença entre a recorrente e a GERDAU Açominas, que sequer figura no instrumento firmado, de modo que, não sendo SMS beneficiária do RECAP, correta a exigência da contribuição.

Concernente às notas fiscais de serviços que menciona, incluídas no lançamento como saídas com suspensão indevida, o recorrente sustentou que foram tributadas normalmente, com menção em seu corpo do devido destaque e retenção pela fonte pagadora, quando da quitação da fatura.

A decisão recorrida, por sua vez, manteve o lançamento ao argumento que o próprio contribuinte informara, durante o procedimento fiscal, que tais vendas foram efetuadas com suspensão e que, havendo equívoco, caberia a ele a prova da insubsistência.

Não devidamente esclarecidos os fatos, o ponto controvertido foi objeto de questionamento em diligência, mediante seguinte quesito:

“Informar se as notas fiscais 25, 26, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 40, 44, 45, 46, 47, 56, 1 e 2, mencionadas no Anexo 01 do Termo de Constatação nº 02, sofreram a incidência da Cofins não cumulativa, tendo em vista que o contribuinte sustenta que tais vendas não foram realizadas com suspensão do tributo, conforme item 3.1.b do recurso voluntário;”

Em resposta (efl. 9.159), o diligenciante informou o seguinte:

“Sim, nas citadas Notas Fiscais de Serviços emitidas em 2007 pela matriz para o cliente SMS Demag Ltda. (nºs 25, 26, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 40, 44, 45, 46, 47, 56), e pela filial RJ para o cliente ThyssenKrupp S/A Componentes Siderúrgicos – CSA (nºs 001, 002), há o destaque de retenção da COFINS (fls. 9058/9074), e o contribuinte registrou em seu Livro Razão tais retenções (NFS 25, 26, 30, 32 e 33 à fl. 3846; NFS 34, 35, 36 e 37 à fl. 3854; NFS 40 à fl. 3858; NFS 44 à fl. 3862; NFS 45 à fl. 3864; NFS 46 à fl. 3868; NFS 47 à fl. 3870; NFS 56 à fl. 3883; e NFS 001 e 002 à fl. 3905).

Quanto a questão da suspensão ou não de tributação da COFINS por ocasião da prestação de serviço pelo contribuinte, e de sua autuação por não oferecer tais valores de Receita à tributação, a DRF/RJ em sua Decisão (fls. 4616/4617), que a seguir reproduzo, já esclareceu muito bem, não tendo essa auditoria nada mais a acrescentar” (destacado)

Pela leitura do trecho transcrito percebo uma claudicância da fiscalização quanto à incidência ou não da Cofins não cumulativa sobre tais operações, pois, apesar de afirmar objetivamente que houve destaque de retenção na fonte e respectivo registro no Livro

Razão, remete à decisão da DRJ, que por sua vez expõe que a prova da alegação de inexistência da suspensão compete ao recorrente.

Ora, a diligência se destinava justamente a sanar essa dúvida, de maneira que, a meu juízo, a teor do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e art. 373, do CPC/15 (art. 333, I do CPC/73), tocante à distribuição do ônus probatório, é do autor do feito a prova do fato constitutivo do direito que alega, de maneira que, transplantando ao caso vertente, cuidando-se de lançamento para exigência de crédito tributário, competia à fiscalização a prova cabal da ausência de recolhimento do tributo e não o inverso.

A mera inclusão das aludidas notas fiscais em rol de saídas com suspensão, apresentada no curso da ação fiscal e posteriormente contestadas pelo próprio contribuinte em recurso, não consubstancia prova suficiente da infração, até porque a presunção de incidência tributária milita em seu favor (sujeito passivo), uma vez que há destaque de retenção na fonte nos documentos fiscais e o competente registro contábil e fiscal.

Assim, não comprovada a ausência de tributação dos documentos fiscais, devem os valores respectivos serem excluídos da autuação.

Na seqüência, defende o recorrente a impossibilidade de cobrança dos tributos suspensos nas NFs 9.024, 9.427, 9.445, 9.999, 10.022, 10.036 e 11.000, pela simples ausência da expressão “venda efetuada com suspensão da exigência ...”, porque os adquirentes seriam beneficiários do RECAP e cumpririam os requisitos do art. 13 da Lei nº 11.196/2005, não sendo a inobservância dessa obrigação acessória razão para exigência, o que afrontaria o princípio da tipicidade.

Como bem abordado pela decisão sob vergasta, não se cuida de exigir o tributo pelo simples descumprimento de obrigação acessória, porquanto a Lei nº 11.196/2005 exige a inscrição do texto suprimido, além do que, não é qualquer venda que está amparada pela suspensão, mas apenas aquelas arroladas taxativamente no texto legal, devendo o beneficiário declarar ao vendedor que atende às condições do regime, como prevê o art. 13 da IN SRF 605/2005, o que não foi demonstrado pelo recorrente.

Com fulcro no art. 57, § 3º do RICARF/15 (Portaria MF nº 343/15), na redação dada pela Portaria MF nº 329/17, por concordar integralmente com o colegiado *a quo* e considerando que o contribuinte reprisou literalmente o argumento deduzido na impugnação, como fundamento desse voto, reproduzo a decisão de primeira instância, no trecho pertinente:

“A fiscalização desconsiderou a exclusão por suspensão efetuada pela interessada sob a alegação de que não consta a expressão ‘Venda com suspensão...’ nas Notas emitidas.

O RECAP foi instituído pela Lei nº 11.196/2005, regulamentado pelo Decreto nº 5.649/2005 e pela Instrução Normativa nº 605/2005.

Trata-se de um benefício relativo à suspensão da incidência do PIS e da COFINS na aquisição de determinadas máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando adquiridos por beneficiário do regime para incorporação ao seu ativo imobilizado.

A previsão de cobrança de multa e juros isolados ou conjuntamente com o tributo constante no §6º do art. 14 da Lei nº 11.196/2005 aplica-se aos casos de não incorporação do bem ao ativo imobilizado ou revenda antes do prazo previsto na lei ou desatendimento do art. 13 da Lei e serão cobradas

do adquirente. Não há previsão de aplicação de multa no caso de ausência da expressão 'venda com suspensão...'

Para que a venda ocorra com a suspensão, a pessoa jurídica habilitada deve fornecer declaração de que atende a todos os requisitos do RECAP e indicar o número do ADE de habilitação e a vendedora deverá fazer constar na nota a expressão 'Venda efetuada com suspensão da exigência do PIS e da COFINS' com especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim o número do ADE.

O art. 14, §7º da Lei nº 11.196/2005 dispõe que:

Art. 14 (...)

§ 7º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo deverá constar a expressão 'Venda efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com a especificação do dispositivo legal correspondente.

O art. 13 da IN 605/2005 dispõe que:

Art. 13. Aplica-se o benefício de suspensão da exigência das contribuições, na forma do Recap, nas importações ou nas aquisições no mercado interno de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em Decreto.

§ 1º No caso de aquisição de bens no mercado interno com o benefício do Recap:

I a pessoa jurídica habilitada ao regime, adquirente dos produtos de que trata o caput deste artigo, deve declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu a habilitação; e

II a pessoa jurídica vendedora deve fazer constar, na nota fiscal de venda, a expressão 'Venda efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim o número do ADE a que se refere o art. 10.

A suspensão não se aplica a qualquer venda de produtos listados no Decreto à pessoa jurídica habilitada no RECAP. É necessário que a adquirente cumpra os requisitos, incorpore o bem ao imobilizado, não o revenda antes do prazo, etc, sob pena de responder pelos tributos e juros e multa. Conclui-se que a adquirente deve ter interesse em adquirir o bem com a suspensão, já que somente ela poderá se comprometer a incorporar o bem ao imobilizado, a não revende-lo e a cumprir as demais exigências para fruição do benefício.

Assim, ao contrário do que afirma a autuada, não é possível concluir que como as destinatárias dos bens são habilitadas, a venda teria sido necessariamente efetuada com suspensão e que a ausência da expressão seria um mero descumprimento de requisito. A adquirente habilitada ao RECAP pode ter interesse em adquirir bem sem o benefício da suspensão, já que pode ter a intenção de revende-lo e não incluí-lo no imobilizado.

A ausência da expressão descaracteriza a venda com suspensão. Cabendo a autuada, comprovar a ocorrência do alegado erro, o que não fez.

Tampouco, trata-se de hipótese de tributação da adquirente, porque uma vez não comprovada que a venda tenha ocorrido com suspensão, não há que se falar em transferência da responsabilidade.

Na verdade a informação de venda com suspensão é importante para a vendedora para que não sofra tributação. No caso em questão, a Nota Fiscal não registra a suspensão e a interessada não comprovou que tenha havido de fato venda com suspensão das contribuições.” (destacado)

Concernente à glosa de créditos decorrentes da aquisição de insumos, o recorrente apresenta a sua aceção do termo “insumo”, que açambarcaria o conjunto de todos os custos com a produção e a comercialização de produtos ou prestação de serviços e não apenas aqueles diretamente aplicados na produção, de certa forma, equiparando-o, como muitos o fazem, ao custo de produção e despesas operacionais da legislação do imposto de renda (arts. 290 e 299 do RIR/99).

O CARF, no entanto, tem posição mediana entre esse conceito e aquele adotado pela RFB, que o equipara às matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem, segundo a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (vide PN CST 65/79).

Esta situação foi captada com percuciência no voto condutor do Acórdão nº 3401-002.859, de 28/01/2015, cujo excerto peço licença para transcrever e que adoto, em parte, como razão de decidir:

"Os dispositivos das instruções normativas definiram como insumos na fabricação de bens destinados à venda, os bens que se enquadrem como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. No que tange aos serviços, este serão considerados insumos quando forem aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Na prestação de serviços, serão considerados insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Percebe-se que as instruções normativas adotaram o conceito de insumo utilizado na legislação atinente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao restringir os insumos a matérias-primas, produtos intermediários e

material de embalagem, bem como outros bens que tenha desgaste em contato com o bem produzido.

Este é um conceito bastante restrito, coerente com a materialidade do IPI, que está intrinsecamente relacionada ao processo de industrialização, a um ciclo econômico em que é possível aferir as diferentes etapas e identificá-las de forma a impedir a indevida onerosidade em cada uma delas, de forma a garantir a não-cumulatividade. Não é, contudo, o caso do PIS e da COFINS, cujo fato gerador o 'faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil', não se relacionando diretamente a um determinado produto e sua industrialização, mas às receitas decorrentes da atividade empresarial como um todo.

Não é possível, portanto, adotar para o PIS e a COFINS um conceito de insumo originário da legislação do IPI, uma vez que a materialidade daquelas contribuições e deste imposto são distintas, não guardando semelhança a justificar que se aproveite definições deste naquelas.

Da mesma forma, a materialidade do PIS e da COFINS, conquanto mais próxima àquela do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, haja vista que o faturamento também é elemento que afeta este imposto, não se confundem. É cediço que, para se apurar o lucro de determinada pessoa jurídica, é necessário verificar o faturamento e as receitas desta para se alcançar o lucro líquido e, posteriormente, o lucro real, base de cálculo do imposto no regime de apuração real. Isto não significa, contudo, que as definições contidas na legislação do IRPJ são aplicáveis ao PIS e à COFINS, posto que, mesmo com suas semelhanças, tratam-se de tributos distintos. Outrossim, caso aplicados os conceitos do IRPJ ao PIS e à COFINS, corre-se o risco de descaracterizar a materialidade destas contribuições.

Assim, não é possível afirmar que o conceito de insumos corresponde exatamente ao de despesas necessárias do art. 299 do Decreto nº 3000/99 ou do custo de produção trazido no art. 290 deste mesmo decreto, não obstante algumas semelhanças entre o conceito de insumo e estas definições.

Neste sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 3ª Seção, no acórdão nº 3302-001.916, em que foi adotado um conceito próprio de insumo, distinto tanto daquele previsto na legislação do IPI quanto da legislação do IRPJ, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS. Por partilhar deste entendimento, segue transcrição de trecho do voto proferido naquele acórdão, o

qual permite elucidar de forma clara a questão dos insumos:

(...)

Em suma, em busca de um conceito de insumo que esteja em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF n°s 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI; bem como não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ.

Adotando o conceito a que se chegou a CSRF no acórdão acima, é possível definir insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Partindo deste conceito, deve ser feita uma análise pormenorizada dos créditos de COFINS glosados no auto de infração e determinar se, dentro do conceito de insumo adotado, podem tais créditos serem mantidos ou não.”

Destas ilações, ressalvo apenas a interpretação correspondente à possibilidade de se admitir a caracterização de insumo aos bens e serviços utilizados **indiretamente** no processo produtivo, na fabricação ou na prestação dos serviços.

Isto porque, permitir que o emprego indireto dos bens/serviços na produção possa gerar direito de crédito conduz justamente à incerteza que o conceito formulado pretende afastar, porquanto, **indiretamente**, todas as despesas concorrem para a formação do produto final ou serviço prestado pelo contribuinte, ou mesmo são necessários ao exercício de suas atividades.

A meu ver, a compreensão do termo insumo, como inserto nas Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/03, que melhor se amolda ao escopo da norma, alberga tão-somente aqueles bens e serviços que são utilizados **diretamente** na produção, industrialização e prestação de serviços.

Nesse sentido, a título exemplificativo, seguem recentes julgados desta casa:

“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.” (Acórdão 9303-004.918, de 10/04/2017).

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Na legislação do Pis e da Cofins não-cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito.” (Acórdão 3301-003.464, de 26/04/2017)

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.” (Acórdão 3301-002.995, de 21/06/2016)

O exame *in specie* dos pretensos insumos, glosados pela fiscalização, será realizado oportunamente, acompanhando a ordem de enfretamento proposta pelo recurso voluntário.

Prosseguindo, o recorrente aponta cerceamento de defesa nos itens 44 (“b”), 45 e 46 (“a”) do termo fiscal de autuação, por não permitir conhecer quais seriam as infrações imputadas, o que violaria o art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

Em exame do Termo de Constatação nº 02, de efls. 4311 e ss., não verifiquei qualquer ausência de fundamentação ou mesmo falta de informações que impedissem o autuado de conhecer as infrações que lhe foram imputadas, a justificar cerceamento de defesa, ao passo que a fiscalização indicou o desconto indevido de crédito, por falta de comprovação da origem, pois não estavam lastreados em documentos e registros fiscais e contábeis, consoante relação que apresenta (item 44, “b”); falta de estorno de crédito na devolução de

compra do fornecedor MECATRON Empreendimento Elétrico Ltda., em nota fiscal que especifica (item 45); e, exclusão em duplicidade do valor do IPI em diversas notas fiscais do fornecedor cujo CNPJ foi indicado na rubrica.

Portanto, não se verifica o defeito apontado pelo recorrente a justificar a pretendida nulidade do lançamento.

No mais, a decisão recorrida fez pontual e minudente exame das situações envolvidas, não havendo necessidade de maiores elucubrações.

Outra questão levantada diz respeito às glosas de aquisições de insumos da Filial Rio de Janeiro/RJ, referente ao mês de agosto/2017, uma vez que, segundo o relato fiscal, *“usou como base um livro não oficial (depois substituído), que não se encontrava de acordo com os registros contábeis”*

O recorrente, por seu turno, asseverou que os livros apresentados eram *“todos oficiais e aptos a demonstrar a situação fiscal da filial”*, listando as notas fiscais glosadas (efl. 4655).

A DRJ destacou que o desacordo se deveu à diferença entre o Livro Registro de Apuração de IPI escriturado e o arquivo magnético apresentado, o que ocasionou questionamento por parte da fiscalização, respondendo o contribuinte, à época, que dito arquivo era inconsistente, por ser apenas instrumento de consulta interna, sem valor fiscal, solicitando a consideração do livro RAIPI entregue.

A decisão aduziu que, diante do caso, caberia ao recorrente apresentar as notas fiscais correspondentes, não escrituradas no Livro RAIPI, mas registradas no Livro Registro de Entradas, o que não teria ocorrido.

O contribuinte, diante da manifestação decisória, apresentou cópias dos documentos fiscais respectivos, o que motivou quesitação específica na diligência realizada objetivando verificar se, de fato, havia registro nos livros RAIPI e Registro de Entradas dos documentos em referência.

Inicialmente o recorrente havia contestado a glosa integral no montante de R\$ 129.918,42, todavia, como restou esclarecido na diligência, à luz do relatório fiscal (efl. 4337), a glosa correspondeu à quantia de R\$ 124.315,70 e se mostrou decorrente do registro de notas fiscais de aquisição emitidas em **2008**, como apresentado no demonstrativo, anexo único, do relatório de diligência (efl. 9114), coincidindo esses documentos fiscais com aqueles relacionados no voluntário, como ensejadores do crédito pretendido.

Como se observa, o valor acolhido pela fiscalização foi de R\$ 5.602,72, que corresponde justamente a diferença entre a glosa reclamada pelo recorrente e aquela efetivada pela fiscalização (R\$ 129.918,42 – R\$ 124.315,70), que equivale ao somatório das notas fiscais de 2007.

Ou seja, por equívoco, suponho, o recorrente pretendia o aproveitamento de notas fiscais de aquisição relativas a **2008**, na apuração das contribuições não cumulativas de períodos de apuração de **2007**, o que não é possível, sob pena de antecipação de crédito sem respaldo em lei.

Logo, não se vislumbra qualquer glosa indevida, mas tão-somente a exclusão de aquisições que não correspondem ao período de apuração lançado (janeiro/2007 e julho a

novembro/2007), no montante de R\$ 124.315,70, não assistindo razão ao recorrente em sua reclamação.

Por fim, passa-se ao exame das glosas de serviços classificados como insumos, pelo contribuinte, e glosados pela fiscalização, a partir do conceito alhures exposto, consoante o qual insumo compreende os bens e serviços que são empregados **diretamente** na produção, industrialização ou prestação de serviços.

Segundo o recorrente, sua atividade consiste em fabricar sistemas de tratamento de água e ar de grande porte, sob medida e de acordo com as instalações do cliente, contituindo sistemas únicos, o que demanda serviços de engenharia específicos para sua instalação, inclusive obras de construção civil que, mesmo não sendo por ele realizadas, são construídas sob sua supervisão.

Esses serviços em especial foram, também, objeto da diligência, porém, a autoridade responsável pela execução do serviço se limitou a referenciar ao relatório fiscal e ao entendimento da RFB sobre aludidas despesas, sem averiguar se e como esses serviços eram efetivamente empregados na produção/fabricação do recorrente, como determinado, motivo porque tomarei como incontestes a forma de utilização descrita pelo recorrente, em seu recurso voluntário.

Nesse diapasão, os serviços *sub examine* são os seguintes, analisados a partir da especificidade da atividade desempenhada pelo recorrente:

- a) Rubrica “Consultoria / Assessoria / Consultoria e Projetos / Consultoria Técnica / Pessoa Física / Cálculos / Projetos / Elaboração de Projetos / Estudos de Projeto” – Serviços de engenharia para a produção dos sistemas de tratamento de ar e água – Conferem direito de crédito, por serem diretamente utilizados na produção e instalação dos equipamentos fornecidos, **desde que pagos a pessoa jurídica**;
- b) Rubrica “Inspeção / Mão de Obra / Controle de Qualidade / Serviços de Topografia / Análise de Água / Testes e Análises / Gerenciamento de Projetos / Serviços de Medição / Revisão” – Supervisão das obras de construção civil, topografia, medições, inspeções e testes de funcionamento do equipamento realizados antes da sua entrada em funcionamento – Conferem direito de crédito, por serem empregados na fase de construção/montagem do equipamento, quando ainda se verifica “produção”, **desde que pagos a pessoa jurídica**;
- c) Rubrica “Materiais (aço inoxidável) / Material Isolante” – Instalação dos dutos externos dos sistemas de água e ar – Confere direito de crédito, por ser utilizado na produção/fabricação dos equipamentos;
- d) Rubrica “Serviços de Informática / Processamento de Dados / Reparação de Computadores / Serviços de Digitação Manutenção de Computadores” – Desenvolvimento de softwares utilizados nos sistemas de ar e água, que são automatizados e necessitam de leitores computadorizados de concentrações de poluição e manutenção dos computadores desses sistemas – Confere direito de crédito, por ser utilizado na produção e manutenção dos equipamentos, **desde que pagos a pessoa jurídica**;

e) Rubrica “Transporte de Passageiros / Táxi / Gastos com Veículos / Hotel / Despesa com Viagem” – Deslocamentos de funcionários para supervisão das obras de montagem dos sistemas fornecidos – **Não** confere crédito, a despeito de ser essencial à atividade, porquanto não é um serviço aplicado **diretamente** na produção, mas apenas indiretamente;

f) Rubrica “Representação Comercial / Comissão / Promoção Comercial / Agenciamento / Comércio Varejista / Impressão de Material para Uso Publicitário” – Comercialização dos sistemas de despoluição de ar e água – **Não** confere direito de crédito, por não guardar relação **direta** com a produção, cuidando-se de despesas de cunho comercial;

g) Rubrica “Correio / Fotocópias / Tradução / Apoio Administrativo / Preparação de Documentos / Assessoria Contábil / Serviços de Escritório / Digitalização / Editoração Gráfica / Motoboy / Arquivo Externo / Recarga de Cartuchos / Manutenção Ar Condicionado / Serviços de Telefonia / SESI / Lavanderia / Despachante Aduaneiro” – Despesas da área administrativa – **Não** confere direito de crédito, por não guardar relação **direta** com a produção; e,

h) Rubrica “Seguros” – Vinculados ao transporte das peças para o fornecimento dos sistemas despoluidores – **Não** confere direito de crédito, por não se cuidar de serviços aplicado **diretamente** na produção.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário manobrado da seguinte forma: **i)** para excluir do lançamento os valores correspondentes às notas fiscais de saída, do estabelecimento matriz, n°s 25, 26, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 40, 44, 45, 46, 47, 56 (cliente SMS Demag Ltda.), e filial RJ, n°s 001 e 002 (cliente ThyssenKrupp S/A Componentes Siderúrgicos – CSA); e, **ii)** para admitir direito de crédito em relação às rubricas “Consultoria/Assessoria/Consultoria e Projetos/Consultoria Técnica/Pessoa Física/Cálculos/Projetos/Elaboração de Projetos/Estudos de Projeto”, “Inspeção/Mão de Obra/Controle de Qualidade/Serviços de Topografia/Análise de Água/Testes e Análises/Gerenciamento de Projetos/Serviços de Medição/Revisão”, “Materiais (aço inoxidável)/Material Isolante” e “Serviços de Informática/Processamento de Dados/Reparação de Computadores/Serviços de Digitação Manutenção de Computadores”, nos termos do voto.

Robson José Bayerl