



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.721468/2013-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-008.055 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente LOG & PRINT DADOS VARIÁVEIS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO. DEDUÇÃO NA ESCRITA FISCAL.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Não pode ser concedido crédito ao contribuinte para dedução em sua escrita fiscal se não estiver lastreado em documentos fiscais (notas fiscais) ou comerciais (contratos, comprovantes de pagamento/transferência bancária, etc), conforme o caso.

REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA NO MÊS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A receita auferida, base de cálculo do PIS e COFINS, é tributada no mês da prestação de serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO. DEDUÇÃO NA ESCRITA FISCAL.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Não pode ser concedido crédito ao contribuinte para dedução em sua escrita fiscal se não estiver lastreado em documentos fiscais (notas fiscais) ou comerciais (contratos, comprovantes de pagamento/transferência bancária, etc), conforme o caso.

REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA NO MÊS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A receita auferida, base de cálculo do PIS e COFINS, é tributada no mês da prestação de serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas do PIS e da COFINS referentes aos itens “CC JK COMERCIAL” e “PROVISÃO CLICK IBM”, vencido o Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva – Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocado(a)), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente). Ausente o conselheiro João Paulo Mendes Neto.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Recife (DRJ-REC):

Trata-se da Impugnação de fls. 3019/3038, oposta aos Autos de Infração da Cofins e do PIS não cumulativos de fls. 535/557, cujos valores foram lançados com juros de mora e multa de ofício de 75%. Os montantes lançados são os seguintes:

(...)

Os dois lançamentos devem-se a duas infrações, a saber:

1 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

2 – GLOSA DE CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

Os Termos de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 568/579, que integram os dois lançamentos, detalham a fiscalização, relatando as intimações, prorrogações e reintimação, esclarecendo que “Após análise de toda a documentação apresentada e batimento com base nos dados informados em DIPJ, DCTF, DACON, valores registrados nos livros fiscais e contábeis e arquivos em meio magnético”, bem como análise de “todas as Notas Fiscais apresentadas, relativas aos itens que integravam o montante de créditos não cumulativos de PIS e COFINS, para o ano-calendário de 2009”, a fiscalização apurou o seguinte, tudo conforme os TVF:

- não foram considerados os valores de leasing, amortização e depreciação em função de não ter sido apresentada documentação suporte pertinente a estas contas, lançadas nos Livros Razão 14 e 14 A, listagem dos bens e respectivas notas fiscais nem comprovação de que estes itens se referem ao processo produtivo da empresa (nos TVF são citadas

duas Soluções de Consulta, visando mostrar o entendimento da Receita Federal sobre tais créditos);

- também “foram glosados os valores apontados nas demais contas que integram o montante de créditos, que não foram comprovados com Notas Fiscais ou documentos pertinentes” (nos TVF é citado o art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, que trata do dever da pessoa jurídica conservar os livros e documentos relativos à sua atividade);

- com relação aos débitos, “foram glosados os valores de ‘lançamentos de regularização’ registrados em planilha apresentada pelo contribuinte, no cômputo da Receita Bruta”, sobre os quais o contribuinte esclareceu à fiscalização;

Na planilha elaborada pela fiscalização e preenchida pela LOG & PRINT DADO VARIÁVEIS S A, informamos valores mensais que não condizem com o valor de receita bruta apresentada no balancete, conforme planilha anexa.

Isso porque, em alguns meses, a empresa realiza em sua contabilidade lançamentos de provisões de faturamento. Provisões estas que são estornadas em meses seguintes.

Essas provisões ocorrem conforme contrato entre a LOG & PRINT DADOS VARIÁVEIS S A e seus CLIENTES, onde a emissão da Nota-Fiscal só pode ser realizada mediante previa autorização dos clientes, que primeiramente recebem as informações através de arquivos magnéticos, conferem e depois autorizam a emissão da Nota Fiscal quando estão de acordo.

Destaca-se que em alguns casos a autorização só ocorre no mês seguinte, não havendo tempo hábil para emissão da Nota Fiscal dentro do próprio mês.

Porém, para realizar todo este processo, já foram utilizados insumos, matéria-prima, alocação de mão de obra, etc, dentro do mês. Daí o motivo desta provisão. Portanto, em nosso entendimento, devemos pagar PIS e COFINS somente pelo valor de faturamento real e não devemos utilizar estas provisões nem seus estornos como base de cálculo para a apuração de PIS e COFINS.

Analisando a questão, a Auditora-Fiscal responsável pelos lançamentos considerou a Lei nº 10.833, de 2003, transcrevendo o seu art. 1º e consignando:

Como se pode depreender, as únicas provisões que são permitidas como exclusões da base de cálculo (...) são as relativas aos créditos baixados como perdas. A justificativa apresentada pela empresa, para exclusão de valores da receita bruta, informando que os mesmos se referem a provisões de faturamento não encontra subsunção ao diploma legal em epígrafe, não tendo o amparo legal do mesmo, razão pelo qual foram objeto de glosa.

Em seguida os TVF demonstram os valores autuados (linha “Valor devido”, nos demonstrativos “VALOR DEVIDO: OBJETO DE AUTO DE INFRAÇÃO”), apurados pela diferença entre os a pagar, por um lado, e os declarados em DCTF ou registrados no sistema Sinal 08 (o maior destes dois), pelo outro).

Na Impugnação, tempestiva (fl. 6300), o contribuinte alega inicialmente que “não há que se falar na falta de apresentação de documentação pela Impugnante, justamente porque, em 29.04.2013 houve a entrega de toda a documentação que agora é novamente apresentada, a qual demonstra a origem dos créditos apurados de PIS e de COFINS relativos ao exercício de 2009”, que os valores dos “lançamentos de regularização” não poderiam ter sido considerados para fins de apuração da receita bruta, “tendo em vista que foram registrados contabilmente apenas para fins gerenciais da própria Impugnante e não representaram efetivos ingressos de receita, de sorte que não podem compor a

receita bruta nos respectivos períodos de apuração do PIS e da COFINS, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco Federal”.

Em seguida argui a nulidade dos Autos de Infração, por falta de fundamento para a acusação fiscal. Menciona o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera que “aparentemente, as notas fiscais comprobatórias da origem dos créditos lançados injustificadamente não foram apreciadas pela Auditora Fiscal, até porque sequer consta do Termo de Verificação Fiscal o cumprimento da intimação quanto à entrega dos documentos em 29.04.2013, mas apenas que a intimação enviada em 14.05.2013 não teria sido atendida pela Impugnante, o que não é verdade, conforme se comprova com o protocolo de entrega de documentos ora apresentado (doc. 2)” (ver fls. 3089/3094), e observa que a Auditora-Fiscal aos receber os documentos consignou: “Recebi em 29.04.2013 as notas fiscais relativas a créditos considerados no cálculo do PIS/COFINS, sujeito a posterior conferência” (ver fl. 3090). Deduz, então:

28. Ora, se a Impugnante cumpriu sua obrigação e apresentou os documentos que demonstram a origem dos créditos de PIS e de COFINS apurados durante o ano de 2009, então, é nulo o lançamento fiscal, tendo em vista que a acusação fiscal está baseada no fato, inverídico, de que a Impugnante não teria apresentado a documentação comprobatória da origem de seus créditos.

29. Não é demais lembrar que a motivação é requisito essencial de validade do ato administrativo, de modo que a falta de motivação torna inválido e nulo o ato expedido

(...)

32. No caso concreto, considerando que a Auditora Fiscal atesta o recebimento das notas fiscais que comprovam a origem dos valores indicados nas contas do Razão Analítico de 2009, mas que não faz qualquer alusão a estes documentos no Termo de Verificação Fiscal e, ainda, glosa a totalidade do crédito de PIS e de COFINS sem explicar o motivo pelo qual os documentos não foram considerados, então, no mínimo, há vício do ato administrativo (no caso o auto de infração) no tocante à sua motivação.

Menciona o Acórdão CARF nº 3101-00.528, que trata de cerceamento do direito de defesa, e conclui a arguição de nulidade afirmando:

35. Resta, portanto, demonstrada a falta de fundamentação para embasar a acusação fiscal, tendo em vista que a Impugnante apresentou previamente os documentos comprobatórios de seus créditos, os quais não foram analisados sem qualquer justificativa pela Auditora Fiscal, de modo que os autos de infração ora combatidos devem ser declarados NULOS de pleno direito.

No mérito, alega que todos os valores dos créditos indicados nas contas que constam do Livro Razão, relativo ao exercício de 2009, referem-se a valores decorrentes de operações contempladas no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, de sorte que são legítimos os créditos de PIS e de COFINS apurados pela Impugnante. Afirma:

38. Para comprovar o direito ao crédito no tocante a estas contas contábeis, a Impugnante apresenta nesta oportunidade cópia do Livro Razão de 2009 com a indicação das contas referentes aos valores glosados (doc. 3), os documentos comprobatórios da origem destas operações relativos a cada uma das contas e referente a cada mês de 2009 (doc. 4), planilha geral comparativa entre os valores contidos no demonstrativo do débito fiscal e os valores referentes aos créditos apurados e utilizados pela Recorrente em relação a cada mês de 2009 (doc. 5) e planilha específica indicativa de cada conta do livro razão, em relação a todo o período de 2009, com a referência dos documentos de origem dos valores ali indicados (doc. 6).

39. Ressalte-se que, no tocante às operações de leasing e de aluguel de imóveis os contratos acostados em doc. 3 referem-se a todo o período de 2009 (verificar em cada contrato o período de vigência).

40. Para que não haja dúvida quanto à comprovação da origem dos valores, a título de exemplo, tomemos os valores do mês de janeiro indicados na conta 311.02.0002 (alugueis de máquinas e equipamentos) contidos no Livro Razão (doc. 3):

(...)

41. O valor total referente a esta conta que serviu de base para apuração de crédito de PIS/COFINS relativo ao mês de janeiro/2009 foi R\$17.278,00, de sorte que restou apurado o valor de R\$285,10 de crédito de PIS e o valor de R\$1.313,20 de crédito de COFINS, conforme apontado na planilha comparativa referente ao mês de janeiro.

42. A origem do montante de R\$ 17.278,90, tal como apontado no próprio Razão Analítico, são as notas fiscais nº. 40118, 26100, 1771 e 11666, que se referem respectivamente aos fornecedores Laurenti, CTBC Multimídia, Plus Loc e REtrak, as quais estão elencadas na planilha específica com a indicação das notas fiscais relativas a cada conta contábil (doc. 6) e cujas cópias estão juntadas nos documentos de origem referente ao mês de janeiro - conta 3.1.1.02.0002 (doc. 4).

43. De acordo com a descrição das notas fiscais é possível observar que foram alugadas as seguintes máquinas e equipamentos, todos diretamente ligados ao objeto social da empresa (doc. 1):

(...)

44. Considerando que houve glosa de todo crédito de PIS e de COFINS referente ao ano de 2009, no tocante a todas as contas contidas no Razão Analítico e que a análise detalhada por conta contábil, tal como descrito acima é inviável, então, com base no exemplo acima e na documentação ora acostada, documentação esta, frise-se, que já havia sido disponibilizada para a fiscalização, é possível verificar que a origem de todos, senão de quase a totalidade, dos créditos de PIS e de COFINS de 2009 está comprovada, de sorte que o lançamento fiscal deve ser julgado improcedente.

45. Note-se, com base nas informações contidas na planilha específica das contas contábeis (doc. 6) que foram indicados alguns documentos pendentes de levantamento, documentos estes que representam uma parcela ínfima do crédito tributário ora questionado, mas que serão oportunamente apresentados, o que se protesta desde já, tendo em vista a impossibilidade de apresentação no prazo exíguo da impugnação.

Argui que a Auditora-Fiscal ignorou, de forma injustificada, toda a documentação apresentada pela Impugnante antes da lavratura dos Autos de Infração; que caso tivesse analisado certamente constataria que os créditos “são legítimos e estão amparados em notas fiscais que comprovam: (i) a aquisição e a locação de bens diretamente empregados no desenvolvimento das atividades da empresa; (ii) a aquisição de energia elétrica consumida no estabelecimento da empresa; (iii) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica; (iv) o aluguel de prédios para o desenvolvimento das atividades da empresa; - hipóteses estas legalmente previstas como originárias de crédito de PIS e de COFINS, conforme previsto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”; e que “considerando a documentação ora apresentada, comprobatória da origem dos créditos de PIS e de COFINS que foram glosados e que constituem o débito ora cobrado, então, alternativa não há senão o cancelamento integral do lançamento fiscal”.

Também contesta a inclusão, na base de cálculo das duas Contribuições (débitos), dos “VALORES REGISTRADOS CONTABILMENTE MAS QUE NÃO FORAM FATURADOS”, ressaltando que os “lançamentos de regularização referem-se a

lançamentos gerenciais de faturamentos que se referem a serviços prestados num determinado mês, mas que não foram efetivamente faturados neste mês, seja por razões contratuais, seja em virtude da própria dinâmica da prestação do serviço”.

Transcreve o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, destacando o caput e seu 2º, no que tratam do faturamento, e arguindo que tais valores “sequer se constituem como receita no mês em que foram provisionados, pois sequer foram pagos pelos clientes da Impugnante e, portanto, não constituíram ‘receita auferida’, mas apenas se referem a valores em que há uma expectativa futura de recebimento”; que “que na medida em que estes valores provisionados são efetivamente faturados, há o estorno da provisão e o cômputo do valor como receita para fins de apuração do PIS e da COFINS devidos no mês em que a Impugnante auferiu esta receita”; e que “não há na lei qualquer impedimento para que sejam contabilizados tais valores como provisão, o que não significa que tal contabilização, frise-se meramente gerencial, implique na necessidade do reconhecimento destes valores como receita.” E conclui:

61. Em suma, o lançamento fiscal deve ser julgado improcedente também no tocante à cobrança do PIS e da COFINS sobre os valores contabilizados como “lançamentos de regularização”, visto que tais valores não representam receita auferida pela empresa no mês em que provisionados, além do que, houve o pagamento do PIS e da COFINS sobre referidos valores na medida em que foram efetivamente faturados, de sorte que a presente cobrança configura *bis in idem*, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro.

62. Quanto a esta questão protesta-se, desde já, pela juntada de documentos comprobatórios do pagamento dos débitos de PIS e de COFINS no tocante aos valores provisionados que foram futuramente faturados, tendo em vista que não foi possível o levantamento destes comprovantes no prazo exíguo para apresentação da impugnação, uma vez que tais comprovantes se referem a operações de 2009, cujos documentos permanecem em arquivo externo da Impugnante.

Ao final requer a nulidade dos lançamentos, “haja vista a falta de fundamentação da acusação fiscal e o cerceamento ao direito de defesa provocado pela falta de apreciação dos documentos apresentados à Auditora Fiscal em procedimento prévio ao lançamento fiscal, documentos estes comprobatórios da origem dos créditos de PIS e de COFINS que foram glosados”, e no mérito “a improcedência do lançamento fiscal haja vista: (i) que restou comprovado o irrestrito direito da Impugnante de promover a o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo, no tocante aos valores apontados nas contas indicadas no Livro Razão; e (ii) que os valores contabilizados como ‘lançamentos de regularização’ foram corretamente excluídos do cômputo do PIS e da COFINS, tendo em vista que não se referem a valores efetivamente faturados nos meses de apuração das respectivas contribuições”.

Também protesta “pela juntada posterior de outros documentos comprobatórios da origem dos créditos de PIS e de COFINS e do pagamento dos débitos de PIS e de COFINS referentes aos valores provisionados como ‘lançamentos de regularização’, os quais não puderam ser apresentados nesta oportunidade, em virtude do exíguo prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da impugnação, bem como com fundamento no princípio da verdade material.”

Foram anexados à Impugnação, além dos documentos de representação, protocolo da entrega das notas fiscais (doc. 2, fls. 3089/3094); cópia do Livro Razão (doc. 3, fls. 3095/3303) e CÓPIAS DAS NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS DA ORIGEM DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS DE 2009 (doc. 4, fls. 3304/6214); planilha geral comparativa entre os valores contidos no demonstrativo do débito fiscal e os valores referentes aos créditos apurados e utilizados pela Recorrente em relação a cada mês de 2009 (doc. 5, fls. 6215/6227); e planilha indicativa de cada conta do livro razão, em relação a todo o período de 2009, com a referência dos documentos de origem dos valores ali indicados (doc. 6; fls. 6228/6287).

A DRJ-REC, em sessão datada de 28/11/2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação. Foi exarado o Acórdão nº 11-061.274, às fls. 6302/6314, com a seguinte ementa:

REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA NO MÊS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A receita auferida, base de cálculo do PIS e Cofins, é tributada no mês da prestação de serviço.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO A UM PRODUTO FINAL OU SERVIÇO PRESTADO.

Para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, havendo necessidade de se identificar a qual produto final ou serviço prestado cada insumo está vinculado.

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. NULIDADE REJEITADA.

Não é nulo o auto de infração que atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, demonstrando com clareza a exigência, apesar de o contribuinte alegar, sem comprovar, que documentos apresentados durante a ação fiscal não teriam analisados pela fiscalização.

DOCUMENTOS EM PODER DO CONTRIBUINTE. PEDIDO PARA JUNTADA DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. IMPROCEDÊNCIA.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresenta-se desarrazoado o pedido para juntada posterior de notas fiscais em poder do contribuinte, sob a justificativa de ser exíguo o prazo de trinta dias para a impugnação.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de supostos erros cometidos pela fiscalização, que segundo a impugnação não teria considerado créditos admissíveis pela legislação do PIS e Cofins, o ônus de apontá-los com clareza é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica, desacompanhada de provas.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 19/12/2018
(conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 6324),
apresentou Recurso Voluntário em 18/01/2019, às fls. 6327/6350, repetindo, basicamente, as mesmas alegações da Impugnação.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3401-008.055 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721468/2013-92

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE - DA NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Alega o Recorrente que a autoridade fiscal e o órgão julgador de primeira instância devem motivar, fundamentadamente, a negativa do direito creditório do contribuinte, sob pena de nulidade do lançamento fiscal, conforme os seguintes excertos do seu Recurso Voluntário:

15. Cumpre destacar a este E. Conselho que a preliminar de nulidade do auto de infração deve ser acolhida, pois, **da mesma forma que a fiscalização, a DRJ não analisou os documentos acostados à impugnação e simplesmente afastou a nulidade pugnada pela Recorrente sem qualquer fundamentação jurídica.**

16. A Recorrente apresentou todas as notas fiscais que legitimam seu crédito de PIS e COFINS previamente à lavratura do auto de infração, mas que não foram consideradas em sede de fiscalização, tampouco no julgamento da DRJ, conforme se pode constatar do protocolo de entrega à fiscalização das notas fiscais que serão adiante pormenorizados (fls. 3089/3094), da mesma forma que as notas fiscais de aquisição de insumos necessários à realização do objeto social da autuada estão acostadas nos autos (fls. 3304/6214).

17. Tanto em sede de fiscalização, quanto por ocasião do julgamento pela DRJ, o direito aos créditos de PIS e COFINS foi negado com base em conceito pré-determinado e desvinculado do entendimento atual deste próprio Conselho do que seria “insumo”, sem a necessária análise das atividades exercidas pela empresa e da aplicação dos insumos como essencial a estas atividades, conforme a mais recente jurisprudência firmada no âmbito do E. Superior Tribunal de Justiça no RESP nº 1.221.170-PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, conforme se demonstrará.

18. O simples fato de a fiscalização ter concedido prorrogações de prazo para a Recorrente apresentar documentos não significa, como aventado na fl. 6310 do acórdão da DRJ, que a fiscalização considerou e analisou detidamente as notas fiscais e o livro razão apresentados, pois não há sequer uma manifestação nos autos que refute fundamentadamente o direito da Recorrente aos créditos sobre os insumos adquiridos.

19. Pugna a Recorrente pela decretação de nulidade do acórdão da DRJ por afastar o direito da Recorrente à ampla defesa e à busca pela verdade material que deveria ser almejado pelo julgador tributário e que não se verifica no presente processo, uma vez que não analisou o conjunto probatório reproduzido na impugnação ao lançamento.

20. Isso porque, malgrado tenha a DRJ acesso à documentação que foi novamente reproduzida na impugnação (fls. 3089/ 3094 e 3304/6214), a decisão simplesmente refutou o direito da Recorrente aos créditos de PIS e COFINS sem analisar o conjunto probatório em cotejo com as atividades que eram desenvolvidas à época pela autuada, o que implica nulidade da decisão conforme precedentes deste Conselho.

Ao analisar o Auto de Infração (fls. 535/559) e os Termos de Verificação Fiscal (fls. 568/579), verifiquei que a Autoridade Fiscal procedeu à autuação com base nos seguintes fundamentos:

A – DOS FATOS

O presente procedimento fiscal, amparado pelo MPF-F nº 08.1.90.00-2012-01635-6, junto à empresa **LOG & PRINT DADOS VARIÁVEIS S.A.**, CNPJ 03.113.360/0001-98, com sede na Av. São Luís 258 - 9º andar, República, São Paulo/SP foi iniciado através do Termo de Início de Fiscalização, de 18/04/2012 (AR 20/04/2012). Foram solicitados: cópia autenticada dos atos societários e alterações posteriores até a presente data, procuração pública do mandatário nomeado pela empresa, Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas, Livro de Apuração do ICMS, Livro de Apuração do IPI, Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, Livro Diário, Livro Razão, balancetes de verificação mensais, relação das contas contábeis (indicando nome e código analítico) onde estão registradas obrigações com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, arquivos em meios magnéticos fiscais e contábeis, na forma da IN SRF nº 86/2001, ADE/COFIS nº 15/2001 e Portaria COFIS nº 13/95.

(...)

Em 18/02/2013, o contribuinte foi intimado a apresentar, relativamente às obrigações com tributos e contribuições federais, relatório firmado pelo representante legal/preposto do contribuinte, no qual fossem demonstradas mês a mês, as obrigações apuradas contabilmente; caso tivesse sido autuado pelo fisco estadual ou municipal, por omissão de receitas e/ou falta de escrituração de vendas ou serviços, relativamente ao ano-calendário de 2009, prestar esclarecimentos e juntar cópia do(s) auto(s) de infração e defesa apresentada; apresentar, ainda, demonstrativos contidos na mídia eletrônica (CD-R) anexado ao Termo, relativos à apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, devidamente preenchidos com informações relativas ao ano-calendário de 2009; apresentar demonstrativos, em papel, firmados pelo representante legal e em planilhas Excel, relacionando todas as operações de compra e todas as operações de vendas. Solicitou-se, ainda, que fossem mantidos todos os documentos suporte destas planilhas, à disposição da fiscalização.

(...)

Após análise de toda a documentação apresentada e batimento com dados registrados nos Sistemas da SRFB, com base nos dados informados em DIPJ, DCTF, DAICON, valores registrados nos livros fiscais e contábeis e arquivos em meio magnético.

Foram analisadas todas as Notas Fiscais apresentadas, relativas aos itens que integravam o montante de créditos não cumulativos de PIS e COFINS, para o ano-calendário de 2009, bem como avaliadas as exclusões efetuadas do valor do faturamento bruto, pela empresa.

No cômputo dos créditos para o PIS e a COFINS não cumulativos, não foram considerados os valores de leasing, amortização e depreciação em função de não ter sido apresentada documentação suporte pertinente a estas contas, lançadas no Livros Razão 14 e 14 A; listagem dos bens e respectivas notas fiscais, nem comprovação de que estes itens se referem ao processo produtivo da empresa.

A este respeito, assim se manifesta a **Secretaria da Receita Federal do Brasil**:

(...)

Também foram glosados os valores apontados nas demais contas que integram o montante de créditos, que não foram comprovados, com Notas Fiscais ou documentos pertinentes.

Com relação a não apresentação das Notas Fiscais, segundo determinado no artigo 264 do Decreto 3000/99:

(...)

Com relação aos débitos, foram glosados os valores de “lançamentos de regularização” registrados em planilha apresentada pelo contribuinte, no cômputo da Receita Bruta.

Sobre isto, assim esclarece o contribuinte:

(...)

Sobre o tema, assim dispõe a legislação vigente: **Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003.**

(...)

Como se pode depreender, as únicas provisões que são permitidas como exclusões da base de cálculo da COFINS são as relativas aos créditos baixados como perdas. **A justificativa apresentada pela empresa, para exclusão de valores da receita bruta, informando que os mesmos se referem a provisões de faturamento não encontra subsunção ao diploma legal em epígrafe, não tendo o amparo legal do mesmo, razão pelo qual foram objeto de glosa.**

(...)

Os valores que deram origem a este demonstrativo encontram-se registrados e calculados nas planilhas anexadas a este Termo, que fazem parte integrante do mesmo.

Pelo que verifico da narrativa fiscal, todos os documentos apresentados pelo contribuinte foram analisados pela fiscalização, inclusive foi com base nestes que foram elaboradas as planilhas anexas (fls. 560/567) aos Autos de Infração de PIS e de COFINS. Sem esta análise, seria impossível para a Auditora-Fiscal realizar a apuração dos valores a serem lançados, o que contradiz frontalmente as afirmações do Recorrente já reproduzidas.

Além disso, foram claramente indicados os motivos das glosas de créditos (falta de vinculação física ao processo produtivo, descaracterizando-os como insumos, ou falta de documentação comprobatória) e dos lançamentos a débitos (receitas contabilizadas como lançamentos para regularização, não computadas no apuração da base de cálculo das contribuições, mas que deveriam estar incluídas por conta do regime de competência), seguidos do respectivo enquadramento legal.

O Acórdão da DRJ, por sua vez, analisou este pedido de nulidade e o rejeitou, com base nos seguintes fundamentos:

NULIDADE E PEDIDOS DE JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS: REJEIÇÃO

Rejeito a arguição de nulidade dos Autos de Infração, levantada sob a justificativa de “falta de fundamentação da acusação fiscal e o cerceamento do direito de defesa provocado pela falta de apreciação dos documentos apresentados à Auditora Fiscal em procedimento prévio ao lançamento fiscal, documentos estes comprobatórios da origem dos créditos de PIS e de COFINS que foram glosados”.

O contribuinte afirma que “aparentemente, as notas fiscais comprobatórias da origem dos créditos lançados injustificadamente não foram apreciadas pela Auditora Fiscal, até porque sequer consta do Termo de Verificação Fiscal o cumprimento da intimação quanto à entrega dos documentos em 29.04.2013, mas apenas que a intimação enviada em 14.05.2013 não teria sido atendida pela Impugnante, o que não é verdade, conforme se comprova com o protocolo de entrega de documentos ora apresentado (doc. 2)”.

No referido Doc. 02, de fls. 3089/3094, é possível verificar que a Auditora-Fiscal, ao receber pedido de prorrogação por mais 30 dias, datado de 04/03/2013, a concedeu

inicialmente até 25/03/2013, e em seguida prorrogou novamente até 29/04/2013, assentando a caneta que esta era a “Prorrogação final (...) data 29/04/2013”, data em que recebeu do contribuinte “as notas fiscais relativas a créditos considerados no cálculo PIS/COFINS, sujeito a posterior conferência” (ver fl. 3090).

Em 14/05/2013 foi lavrada uma derradeira intimação (informação constante do TVF, à fl. 575), seguindo-se a apresentação por parte do contribuinte dos esclarecimentos referidos na petição de fls. 3091/3092, datada de 21/05/2013, recebida na mesma data conforme carimbo e assinatura da Auditora-Fiscal.

Do relato acima, não se pode concluir que a fiscalização deixou de analisar as notas fiscais apresentadas. Pelo contrário: os demonstrativos elaborados pela Auditora-Fiscal corroboram a informação no TVF, de que “Foram analisadas todas as Notas Fiscais apresentadas, relativas aos itens que integravam o montante de créditos, para o ano-calendário de 2009, bem como avaliadas as exclusões efetuadas do valor do faturamento bruto, pela empresa”.

Ao contrário do que alega o contribuinte, para quem a fiscalização teria deixado de reconhecer os créditos “sem que fosse apontadas justificativas detalhadas e objetivas quanto à glosa e quanto à desconsideração dos documentos apresentados”, a Auditora-Fiscal apresentou demonstrativos detalhados, dentre eles “APURAÇÃO DE DÉBITOS” (fl. 563) e “APURAÇÃO DE CRÉDITOS” (fl. 564), neles especificando, mês a mês e por cada rubrica contábil (coluna “descrição da conta”) os valores computados pelo contribuinte e os apurados na auditoria, bem como a respectiva diferença mensal.

A fiscalização também discriminou os valores dos “LCTOS REGULARIZAÇÃO” por ela computados, no demonstrativo de fls. 580/591.

Esses demonstrativos, detalhados, não dão margem a dúvidas quanto aos valores apurados pela autuação. Além do mais, os Autos atendem ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, identificam a matéria tributada e contêm o enquadramento legal correlato, demonstrando com clareza as exigências em questão, não devendo ser anulados.

Também deve ser rejeitado pedido posto na Impugnação, onde o contribuinte protesta pela juntada posterior de “outros documentos comprobatórios da origem dos créditos de PIS e de COFINS e do pagamento dos débitos de PIS e de COFINS referentes ao valores provisionados como ‘lançamentos de regularização’, os quais não puderam ser apresentados nesta oportunidade, em virtude do exíguo prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da impugnação, bem como com fundamento no princípio da verdade material.”

Ora, toda a documentação já estava de posse – ou devia estar – do contribuinte, não se justificando mais qualquer dilação de prazo para sua juntada porque o trintídio legal para apresentação de impugnação, estabelecido no Decreto nº 70.235, de 1972, não admite prorrogação. No presente litígio, a ação fiscal teve início em 20/04/2012 (data do Aviso de Recebimento com o Termo de Início de Fiscalização, com data de 18/04/2012), durante seu curso houve necessidade de reintimação e a fiscalização concedeu outras prorrogações, a primeira requerida em 07/05/2012, e a última em 29/04/2013.

Além do mais, o pedido de juntada é genérico, sem ao menos especificar os “outros documentos comprobatórios”. Daí a sua rejeição, em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nesse contexto, verifico que tanto os Autos de Infração quanto a decisão a quo estão muito bem fundamentados, de forma bastante clara e didática, que foi apresentado o embasamento legal, que foram elaboradas planilhas para melhor visualização de como se

compôs a base de cálculo e também quais os reflexos da glosa dos créditos na apuração das contribuições lançadas de ofício.

Pelo exposto, voto por negar provimento a esta preliminar de nulidade.

II - DA ALEGAÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS APROPRIADOS PELA RECORRENTE

Alega o Recorrente que prestava serviços relacionados a dados variáveis para bancos, corretoras de seguro, operadoras de cartão de crédito, entre outras, que iniciavam com a leitura destes dados e posterior impressão das contas de extratos bancários, contas telefônicas, contas de cartão de crédito, brochuras de seguros, de forma que os insumos adquiridos à época pela autuada e pormenorizados no Recurso Voluntário estavam diretamente ligados ao seu processo produtivo, sem os quais sua operação seria impraticável.

Afirma que, da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, se extrai que o conceito de insumos para fins de créditos de PIS e COFINS deve ser analisado à luz da essencialidade dos bens e serviços para a consecução das atividades da Recorrente, não sendo um conceito amplo como o de despesas operacionais para fins de IRPJ, tampouco um conceito restritivo como aquele contido no acórdão recorrido, do qual se extrai que a autoridade julgadora se valeu do antigo conceito do crédito de IPI sobre matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, que deveriam estar necessariamente vinculados a um produto final ou serviço prestado.

Os créditos glosados podem ser melhor visualizados através da planilha elaborada pela Fiscalização (fl. 564):

APURAÇÃO DE CRÉDITOS													
descrição da conta	contribuinte	jan/00	diferença	contribuinte	fev/00	diferença	contribuinte	mar/00	diferença	contribuinte	abr/00	diferença	contribuinte
uniformes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
aluguel de imóveis	30.876,77	16.936,42	13.940,35	30.876,77	16.976,77	14.000,00	33.224,92	16.936,42	16.288,50	31.660,82	16.936,42	14.724,40	29.810,82
aluguel de máq / equi	142.604,45	17.276,90	125.325,55	157.540,47	28.847,87	128.692,60	125.090,43	17.656,90	107.431,53	122.896,46	21.543,00	101.353,46	12.543,00
aluguel sist software	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.291,28	0,00	9.291,28	4.645,64	0,00	9.291,28	4.645,64
amortização	14.503,15	0,00	14.503,15	14.731,68	0,00	14.731,68	16.462,34	0,00	16.462,34	16.462,34	0,00	17.497,52	10.037,30
depreciação	34.360,85	0,00	34.360,85	33.624,70	0,00	33.624,70	34.338,80	0,00	34.338,80	27.448,36	0,00	90.031,94	91.753,00
frete	13.001,52	8.216,03	6.784,59	38.186,88	24.244,51	13.942,37	38.775,88	29.600,73	9.175,15	34.430,96	28.211,56	26.446,43	39.307,28
conservação maq/equi	113.348,76	11.145,31	2.203,45	48.704,44	47.664,64	1.039,80	108.955,77	106.324,23	2.631,54	88.912,03	0,00	81.535,28	81.535,28
luz	38.075,58	31.855,01	6.220,58	38.100,93	32.507,49	5.593,44	48.385,32	37.282,08	8.103,24	37.786,35	30.910,41	8.875,94	31.403,24
material de consumo	13.218,95	8.639,30	4.579,65	13.038,61	0,00	13.038,61	0,00	3.052,50	3.052,50	0,00	1.758,00	0,00	0,00
serv prest terceiros PJ	108.010,83	108.073,43	2.837,50	108.743,96	17.347,88	91.396,07	147.046,70	82.386,44	64.661,32	118.928,11	111.349,75	5.579,36	262.987,04
leasing	162.463,10	0,00	162.463,10	162.463,10	0,00	162.463,10	69.789,81	62.673,29	69.789,81	0,00	69.789,81	63.969,24	0,00
contribuinte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	543,84	0,00
compras a prazo SP	598.624,76	434.584,98	162.039,78	469.925,78	398.914,07	73.011,69	397.328,46	367.328,46	0,00	551.219,10	452.136,78	99.082,32	337.771,86
compras a prazo UB	124.375,52	114.441,45	9.934,07	137.620,27	137.198,22	422,05	191.239,84	180.819,20	320,64	153.593,57	140.771,40	12.822,17	130.819,56
compras a prazo RJ	0,00	1.812,62	7.305,20	1.877,42	4.716,50	4.716,50	0,00	4.938,89	3.697,42	1.954,10	1.733,32	3.962,35	2.345,61
provisão CLICK IBM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	751.032,73	0,00	367.876,40	68.107,40
C/C JK comercial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
			536.880,94			538.951,80		366.316,52		1.203.792,24		693.861,16	666.979,81

descrição da conta	contribuinte	junho	diferença	contribuinte	agosto	diferença	contribuinte	setembro	diferença	contribuinte	outubro	diferença	contribuinte
uniformes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
aluguel de imóveis	34.651,42	16.936,42	17.715,00	36.846,82	16.936,42	19.910,40	15.109,42	16.936,42	-1.827,00	15.109,42	16.936,42	-1.827,00	15.109,42
aluguel de máq / equi	22.786,90	22.786,90	0,00	3.543,00	0,00	3.543,00	19.643,00	0,00	27.443,00	0,00	30.343,00	0,00	43.872,00
aluguel sist software	9.291,28	0,00	9.291,28	0,00	0,00	4.645,64	4.645,64	0,00	9.291,00	1.145,64	0,00	4.645,64	3.500,00
amortização	17.829,05	0,00	17.829,05	17.655,85	0,00	17.655,85	17.432,54	0,00	17.432,54	29.645,17	0,00	29.645,17	28.324,58
depreciação	91.753,44	0,00	91.753,44	91.753,44	0,00	91.753,44	91.753,44	0,00	91.753,44	97.415,47	0,00	97.415,47	121.678,46
frete	48.289,01	48.289,01	0,00	62.588,97	62.588,97	0,00	70.739,69	70.739,69	0,00	75.604,30	75.604,30	0,00	85.036,48
conservação maq/equi	114.662,53	111.352,37	3.310,16	63.182,11	63.182,11	0,00	450.085,34	417.325,71	32.759,63	52.969,21	52.969,21	0,00	80.818,13
luz	29.864,76	29.864,76	0,00	37.237,41	35.318,64	1.918,77	36.870,70	36.870,70	0,00	75.855,11	42.536,43	33.418,68	59.365,83
material de consumo	3.046,23	1.970,23	1.072,00	2.340,24	720,00	1.620,24	6.807,45	0,00	6.807,45	6.807,45	3.543,98	3.263,98	0,00
serv prest terceiros PJ	508.309,76	508.309,76	0,00	123.355,98	123.355,98	0,00	137.124,80	137.124,80	0,00	268.724,87	268.724,87	0,00	19.619,01
leasing	63.969,24	0,00	63.969,24	63.969,24	0,00	63.969,24	63.969,24	0,00	60.010,90	0,00	60.010,90	59.700,74	0,00
contribuinte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
compras a prazo SP	593.642,05	593.642,05	0,00	648.349,45	648.349,45	0,00	828.352,69	828.352,69	0,00	430.676,53	430.676,53	0,00	556.272,47
compras a prazo UB	188.101,46	188.101,46	0,00	164.871,35	164.871,35	0,00	248.810,68	192.446,69	56.363,99	208.504,37	196.956,20	11.548,17	233.408,59
compras a prazo RJ	62.049,90	62.049,90	0,00	208.106,85	208.106,85	0,00	337.762,44	253.162,06	84.580,38	212.469,90	212.469,90	0,00	171.033,29
provisão CLICK IBM	382.519,43	0,00	382.519,43	0,00	0,00	0,00	311.787,19	0,00	311.787,19	0,00	0,00	556.235,94	1.211.448,03
C/C JK comercial	17.463,10	0,00	17.463,10	26.812,70	0,00	26.812,70	57.613,15	0,00	57.613,15	0,00	0,00	27.969,15	20.203,28
provisão CLICK XEROX	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
			595.589,42			227.293,64		655.279,77		233.475,37		925.765,83	1.592.997,11

Inicialmente, tendo em vista que parte do presente processo tem por objeto verificar se determinadas aquisições do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar

qual o conceito de insumos a ser utilizado e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto a este conceito.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, **datado de 22/02/2018**, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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 imprescindibilidade 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. 543C 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste mesmo REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

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 aceção 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.**

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CAREF, 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.

(...)

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.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.**

Nesse contexto, deve ser realizada uma análise de cada um dos itens glosados, considerando as atividades desenvolvidas pelo Recorrente à época dos fatos e as provas juntadas aos autos:

a) Uniformes: nenhuma glosa foi realizada;

b) Aluguel de imóveis, aluguel de máquinas/equipamentos, aluguel sist software, fretes, conservação maq/equi, luz, material de consumo, serv prest terceiros PJ, leasing, compras a prazo SP, compras a prazo UB, compras a prazo RJ: este grupo de contas teve, em muitos meses, o valor do crédito integralmente aceito; em outros, totalmente glosado; e em uma terceira parte, apenas parcialmente glosado;

c) Amortização, depreciação, provisão CLICK IBM, C/C JK comercial: todo o crédito pleiteado em relação a estes itens foi glosado, não por falta de suporte legal para a tomada do crédito, mas sim por carência probatória;

d) Combustível, provisão CLICK XEROX: foram créditos pontuais, indicados pelo contribuinte em apenas um único período de apuração e, por ausência de documentos comprobatórios, foram glosados;

O Recorrente afirma ter anexado diversas provas da legitimidade dos seus créditos, *in verbis*:

29. Como já demonstrado nestes autos, para comprovar o direito ao crédito no tocante a cada uma destas contas contábeis, a autuada apresentou:

(i) cópia do Livro Razão de 2009 com a indicação das contas referentes aos valores glosados (fls. 3095/3303);

(ii) os documentos comprobatórios (notas fiscais e contratos) da origem destas operações relativos a cada uma das contas e referente a cada mês de 2009 (fls. 3304/6214);

(iii) planilha geral comparativa entre os valores contidos no demonstrativo do débito fiscal e os valores referentes aos créditos apurados e utilizados pela Recorrente em relação a cada mês de 2009 (fls. 6215/6227);

(iv) planilha específica indicativa de cada conta do livro razão, em relação a todo o período de 2009, com a referência aos documentos de origem dos valores ali indicados (fls. 6228/6287).

(v) contratos das operações de leasing (fls. 3343/3352 – Banco Safra; fls. 3353/3355 – Dibens Leasing; fls. 33668/3418 – Banco do Brasil) e de aluguel de imóveis (fls. 593/599; 600/614).

Ocorre que todos estes documentos sustentam a autuação efetuada, à exceção da planilha comparativa, a qual não encontra suporte na documentação apresentada. Os contratos e as notas fiscais apresentadas foram consideradas pela Fiscalização, como pode ser observado na planilha de apuração elaborada pela Auditora-Fiscal, porém não comprovam o valor integral pleiteado pelo contribuinte.

Tal fato não pode ser imputado ao Fisco, que buscou considerar todas as provas apresentadas; porém, se estas não suportavam todo o crédito pleiteado, caberia ao Recorrente, após analisar a planilha de apuração fiscal, identificar os documentos que poderiam justificar as diferenças apontadas. Contudo, não foi esse o procedimento adotado; ao contrário, limitou-se a tentar desqualificar o trabalho fiscal, trazendo argumentos genéricos sobre ausência de fundamentação e falta de análise das provas por ele apresentadas.

Como exemplo, vejamos os contratos de aluguel de imóveis, às fls. 593/614. Ao verificar os valores que constam dos contratos, constatei que dão suporte ao crédito admitido pela Autoridade Fazendária, mas não aos valores alegados pelo Recorrente. Os contratos foram todos aceitos, sem questionamentos sobre sua efetiva utilização, e levados em conta os valores que lá constavam, sendo que sequer foram solicitados comprovantes de pagamento. A diferença apontada na planilha do Fisco decorre simplesmente de ausência de lastro probatório fornecido pelo contribuinte.

Em verdade, o contribuinte traça uma linha de defesa baseada na alegação de que os itens glosados são essenciais ao desenvolvimento e consecução do seu objeto social, embasado na decisão do STJ no julgamento do REsp nº , sem se dar conta de que a razão para as glosas não foi a impossibilidade jurídica do pedido, ou seja, a existência de vedação legal à tomada do crédito. É bem verdade que a DRJ faz menção a um critério sobre a definição de insumo na legislação do PIS/COFINS que resta ultrapassado, pois considera o mesmo critério que define insumos da legislação do IPI.

No entanto, ao analisar a peça fundamental do processo, os Autos de Infração, observa-se que não é este o foco da Fiscalização; as glosas não foram realizadas de forma genérica, simplesmente glosando todo o crédito apurado em uma determinada rubrica contábil por entender (muitas vezes apenas pela sua denominação) que tal item não satisfaz ao “conceito de insumo”.

Muito pelo contrário. Todos os itens foram aceitos como passíveis de gerar crédito, mas nem todo o valor foi aceito por conta de carência de comprovação. Analisando a planilha de apuração do Fisco, veja-se que, para um mesmo item, em muitos meses o valor do crédito foi integralmente aceito; em outros, foi totalmente glosado; e em uma terceira parte, foi apenas parcialmente glosado, o que revela a minúcia e o zelo com que foi realizada a apuração fiscal, sempre buscando lastro nos documentos apresentados, contratos e notas fiscais.

Contudo, em relação ao item “C/C JK comercial”, o contribuinte apresentou impugnação específica, nos seguintes termos:

36. Da decisão recorrida percebe-se que o julgador de primeira instância não analisou as notas que dão lastro aos créditos do PIS e da COFINS, conforme se extrai do seguinte excerto:

“(...) Quanto às contas “PROVISÃO CLICK IBM” E “CC JK COMERCIAL”, suas descrições (nomes) nem permitem saber a que se referem especificamente”.

37. Para identificar a que serviço se refere tal conta contábil bastaria ao julgador verificar as notas fiscais de fls. 5269/5272, pois são notas de serviços de manuseio de correspondências prestados pela pessoa jurídica JK Comercial, que funcionava como suporte à separação das correspondências que a autuada enviava em nome dos seus contratantes, como bancos, empresas de telefonia, empresas de cartão de crédito e seguradoras.

Buscando estes documentos, indicadas como juntados às fls. 5269/5272, encontrei apenas 2 notas fiscais, às fls. 5270/5271, totalizando uma base de cálculo de R\$53.613,15 para o mês de Setembro/2009, enquanto em sua apuração constava um valor para a base de cálculo de R\$57.613,15. Como o valor apurado pela auditoria foi R\$0,00 (zero), **deve ser dado provimento parcial a este pedido do Recorrente, a fim de reverter a glosa do PIS e da COFINS incidentes sobre R\$53.613,15 (item “CC JK COMERCIAL”).** Estas notas fiscais descrevem a natureza da operação como “REFERENTE A SERVIÇOS DE MANUSEIO”, apesar do Código do Serviço constar como 06297 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis.

Da mesma forma, às fls. 5265/5268 encontram-se 4 notas fiscais que o contribuinte alega serem referentes ao item “PROVISÃO CLICK IBM”, totalizando uma base de cálculo de R\$311.766,93 para o mês de Setembro/2009, enquanto em sua apuração constava um valor para a base de cálculo de R\$329.295,65. Como o valor apurado pela auditoria foi R\$0,00 (zero), **deve ser dado provimento parcial a este pedido do Recorrente, a fim de reverter a glosa do PIS e da COFINS incidentes sobre R\$311.766,93.** Estas notas fiscais descrevem a natureza da operação como “MANUTENÇÃO HW”.

Por fim, com relação à amortização e à depreciação, a Autoridade Fiscal indicou claramente a ausência de documentação comprobatória, indicando qual seria essa documentação. Contudo, o Recorrente não apresentou a documentação que poderia amparar suas alegações nas oportunidades que teve, tanto na apresentação da Impugnação, quanto neste presente Recurso Voluntário. A fundamentação do Fisco se deu nos seguintes termos (fl. 570):

No cômputo dos créditos para o PIS e a COFINS não cumulativos, não foram considerados os valores de leasing, amortização e depreciação, em função de não ter sido apresentada documentação suporte pertinente a estas contas, lançadas no Livros

Razão 14 e 14A; listagem dos bens e respectivas notas fiscais, nem comprovação de que estes itens se referem ao processo produtivo da empresa.

A este respeito, assim se manifesta a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Solução de Consulta nº 44, de 11 de abril de 2007:

"ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS. Para o fim de registrar créditos com base nos encargos de depreciação, não é suficiente a existência de laudo técnico que aponta o percentual do ativo adquirido no Brasil, sem o amparo da documentação própria, relativa à aquisição dos bens componentes do Ativo Imobilizado".

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao pedido do Recorrente.

III - DA EXCLUSÃO DOS VALORES REGISTRADOS CONTABILMENTE E NÃO FATURADOS PELA RECORRENTE

Alega o Recorrente que os valores de “lançamentos de regularização” não constituem receita no mês em que foram provisionados, são meras expectativas de direito que não podem ser alcançadas pela tributação, pois sequer foram pagos pelos clientes da autuada e, portanto, não constituíram “receita auferida”, mas apenas se referem a valores em que há uma expectativa futura de recebimento. Logo, a Autoridade Fiscal não poderia ter computado estes valores na base de cálculo para fins de apuração das contribuições devidas.

Destaca também que a fiscalização e o acórdão da DRJ entenderam que os valores de controle gerencial de futuros faturamentos comporiam o faturamento da Recorrente, que pretendia tributá-los pelo regime de caixa, mas para os quais não há notas fiscais nos autos que comprove minimamente o efetivo faturamento destes serviços, com o que não pode concordar a Recorrente.

Apesar dos argumentos apresentados, a verdade é que o contribuinte não apresenta uma única prova sequer da veracidade de suas afirmações. Pelo contrário; conforme consta nas observações sobre a planilha fiscal anexada pela Auditora-Fiscal à fl. 563, “*Todos os valores considerados pela auditoria referem-se aos valores registrados nos balancetes apresentados pelo contribuinte*”.

De fato, a apuração desta infração foi extremamente simples: a Autoridade Fazendária tão somente procedeu à apuração da base de cálculo das contribuições, a partir dos balancetes mensais da contabilidade, anexados às fls. 125/176. Vejamos a apuração de Janeiro/2009 como um exemplo para ilustrar os fatos:

Balancete Analítico				Folha: 000007	
0023 - TOTALPRINT LTDA				Data: 25/05/2012	
CNPJ: 03.113.360/0001-98				Mes/Ano: 01/2009	
CONTA	DESCRICAO	SALDO ANT.	DEBITO	CREDITO	SALDO ATUAL
3.1.3 - CUSTOS/DEPESAS N/OPERACIONAIS		0,00	10.199,67	5.090,21	5.109,46 D
3.1.3.01 - CUSTOS/DESP.N/DEDUTIVEIS		0,00	10.199,67	5.090,21	5.109,46 D
(0000000247) - 0001 - DESP. N/DEDUTIVEIS		0,00	10.199,67	5.090,21	5.109,46 D
4 - RECEITAS		0,00	340.935,07	2.990.921,96	2.649.986,89 C
4.1 - RECEITAS OPERACIONAIS		0,00	340.935,07	2.990.921,96	2.649.986,89 C
4.1.2 - RECEITAS SERVICOS PRESTADOS		0,00	340.935,07	2.990.903,85	2.649.968,78 C
4.1.2.01 - RECEITAS SERVICOS		0,00	0,00	2.990.903,85	2.990.903,85 C
(0000000134) - 0001 - SAO PAULO		0,00	0,00	2.228.202,61	2.228.202,61 C
(0000000239) - 0002 - UBERLANDIA		0,00	0,00	732.743,21	732.743,21 C
(0000000241) - 0004 - ALUGUEIS MAQUINAS		0,00	0,00	29.958,03	29.958,03 C
4.1.2.02 - IMPOSTOS S/ SERVICOS		0,00	340.935,07	0,00	340.935,07 D
(0000000135) - 0001 - ISS		0,00	62.382,94	0,00	62.382,94 D
(0000000136) - 0003 - COFINS		0,00	227.066,38	0,00	227.066,38 D
(0000000137) - 0004 - PIS		0,00	49.297,30	0,00	49.297,30 D
(0000000138) - 0005 - DESCONTOS/DEVOLUCOES		0,00	2.188,45	0,00	2.188,45 D
4.1.3 - OUTRAS RECEITAS		0,00	0,00	18,11	18,11 C
4.1.3.01 - RECEITAS NAO OPERACIONAIS		0,00	0,00	18,11	18,11 C
(0000000139) - 0001 - RENDIMENTOS APLICACAO		0,00	0,00	18,11	18,11 C

O contribuinte escriturou 3 rubricas de receitas de serviços: (i) 0001 - SAO PAULO; (ii) 0002 - UBERLANDIA; e (iii) 0004 - ALUGUEIS MAQUINAS, com valores, respectivamente, de R\$2.228.202,61, R\$732.743,21 e R\$29.958,03, totalizando R\$2.990.903,85, valor da rubrica 4.1.2.01 - RECEITAS SERVIÇOS.

A Auditora-Fiscal estão montou sua planilha de apuração de débitos, confrontando-a com os valores informados pelo contribuinte:

APURAÇÃO DE DÉBITOS

descrição da conta	janeiro			fevereiro			março		
	contribuinte	auditoria	diferença	contribuinte	auditoria	diferença	contribuinte	auditoria	diferença
serviços SP	1.926.834,95	2.228.202,61	301.367,66	2.017.977,66	2.017.977,66	0,00	2.057.050,32	2.057.050,32	0,00
serviços Uberlândia	305.322,12	732.743,21	427.421,09	446.742,56	446.742,56	0,00	621.478,31	621.478,31	0,00
serviços Rio de Janeiro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Aluguéis máquinas	28.958,03	29.958,03	1.000,00	28.958,03	28.958,03	0,00	28.958,03	28.958,03	0,00
Venda sucata	0,00	0,00	0,00	780,42	780,42	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Devoluções	-2.188,45	-2.188,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
total	2.258.926,65	2.988.715,40	729.788,75	2.494.458,67	2.494.458,67	0,00	2.707.486,66	2.707.486,66	0,00

Todos os valores considerados pela auditoria referem-se aos valores registrados nos balancetes apresentados pelo contribuinte

Como se verifica, a apuração do Fisco é tão somente reflexo dos valores registrados na escrituração contábil do contribuinte. Em Fevereiro e Março, por exemplo, pode-se ver pela planilha que não foi identificada pelo Fisco nenhuma divergência entre sua apuração e a do contribuinte, enfraquecendo seu argumento de que registra valores que, supostamente, não fariam parte de sua receita, por ainda não terem sido auferidos. Apesar de negar tal fato, seu argumento é exatamente o de querer apurar as contribuições por um regime de caixa, enquanto a legislação determina a apuração pelo regime de competência.

Outro aspecto que deve ser ressaltado é o de que há uma falta de sincronia em sua apuração, pois registra seus custos pelo regime de competência, no mês em que são incorridos, mas não registra suas receitas no período em que presta os serviços, diferindo-as para o momento em que o seus clientes decidem pelo pagamento, segundo suas convenções particulares (após conferência de valores, serviços prestados, etc).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Fl. 19 do Acórdão n.º 3401-008.055 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721468/2013-92