



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.722806/2016-48
ACÓRDÃO	3202-002.836 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONTITECH DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS E INDUSTRIAIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/10/2012

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, identifica a matéria tributada e explicita a fundamentação legal correlata.

MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade por modificação do critério jurídico do lançamento, quando comprovado que as modificações do valor da autuação, apontadas em diligência determinada pela DRJ, decorreram da interpretação do conceito de insumo determinado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e em obediência ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, posto que houve apenas a redução das glosas apontadas originalmente pela fiscalização.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. INOCORRÊNCIA.

Incabível a arguição de decadência, quando verificado que o lançamento realizado no processo, a título de glosas de créditos das contribuições do PIS/COFINS, ocorreu dentro do quinquênio posterior ao fato gerador do lançamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/10/2012

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo, para fins de apuração de crédito do PIS e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância,

considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM EDIFICAÇÃO E BENFEITORIAS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, sobre os encargos de depreciação e amortização, desde que comprovada sua ativação na contabilidade, nos termos do inciso VII, c/c o §1º, III, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. DESPESA DE ADMINISTRAÇÃO E ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Despesas associadas aos processos de organizar, guardar, conservar, alocar, gerir e movimentar as mercadorias estocadas em armazém ou centro de distribuição do contribuinte, dão direito ao crédito das contribuições, por se tratar de gastos com armazenagem de mercadorias, conforme previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre as despesas de administração, de fornecimento de mão-de-obra e de armazenagem, com base nos arts. 3º, IX, e 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

“Em desfavor do contribuinte acima indicado foram lavrados autos de infração (fls. 725-742) para a constituição de créditos tributários referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, dos meses de janeiro-outubro de 2012, nos valores totais, respectivamente, de R\$ 909.635,68 e R\$ 4.189.837,95 (incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%).

2. O Termo de Verificação Fiscal de fls. 710-724 traz o desenvolvimento da auditoria e os motivos da autuação e segue abaixo sintetizado:

2.1. A ação fiscal teve como objetivo verificar a correta aplicação da legislação do PIS/Pasep e da Cofins, concernente à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos no ano de 2012.

2.2. Inicialmente, a autoridade fiscal responsável consignou que algumas retificações do DACON¹ (meses de junho, novembro e dezembro de 2012) tiveram seus efeitos desconsiderados, pois foram apresentadas já no curso da ação fiscal em tela.

2.3. Citando o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a autoridade fiscal expôs a permissão de apropriação de créditos em relação a bens e serviços utilizados com insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Aduziu que as Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2003, prevêm que o direito ao crédito das contribuições PIS/Pasep e Cofins, em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, será possível, se tais bens e serviços forem aplicados e/ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

2.4. Na seqüência, consta o relato de que o sujeito passivo foi intimado a esclarecer e comprovar, com documentação hábil e idônea, bem como indicar a fundamentação legal que teria amparado a apropriação de crédito de serviços utilizados como insumo, informado no DACON 2012, no valor de R\$ 29.452.686,07.

2.5. Em resposta, o contribuinte apresentou planilhas nas quais indicou, como fundamentação legal, os incisos II, IV, VI, VII e IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Também foram apresentadas cópias de alguns documentos solicitados (notas fiscais, contratos etc.)

2.6. Em relação a tais justificativas, a autoridade fiscal consignou que "*o direito à apropriação do crédito das contribuições PIS e COFINS, são os permitidos nos*

¹ Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais.

incisos específicos, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais constam com linhas de créditos específicas no DACON e no SPED CONTRIBUIÇÕES e, portanto, os incisos mencionados pelo sujeito passivo, excluído o inciso II, não geram direito a crédito das contribuições PIS e COFINS".

2.6. No que atine aos demais dispêndios informados², cujos créditos foram justificados pelo sujeito passivo no inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a autoridade fiscal desconsiderou os que não estariam conforme as normas referenciadas, segundo abaixo:

" Assim, conforme acima mencionado, o direito a apropriação do crédito das contribuições PIS e COFINS, são os permitidos nos incisos específicos, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais constam com linhas de créditos específicas no DACON e no SPED CONTRIBUIÇÕES e, portanto, os incisos mencionados pelo sujeito passivo, excluído o inciso II, não geram direito a crédito das contribuições PIS e COFINS.

Da análise da documentação apresentada, para comprovar os serviços utilizados como insumos, inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, conclui-se que os serviços utilizados não geram direito a apropriação do crédito das contribuições PIS e COFINS, uma vez que não atendem os requisitos legais acima mencionados.

*Do mesmo modo, se procedeu com a resposta ao termo de intimação de 17/08/2016, apresentada em 29/08/2016, em relação a planilha **Intimação Fiscal Serviços_2012 – Parte 2**, cuja fundamentação legal alegada foi:*

Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 - Art. 3º inciso II e VI." (destaques do original)

2.7. Ao final, o Auditor-Fiscal elaborou quadro demonstrativo do resultado da autuação:

² Informados pelo sujeito passivo fiscalizado nas planilhas "Intimação Fiscal Serviços_2012" e "Intimação Fiscal Serviços_2012 - Parte 2".

Mês 2012	DACON Serviços Utilizados como Insumos (1)	Informado pelo Contribuinte Serviços Utilizados como Insumos (2)	3=2-1	Glosa Serviços Utilizados como Insumos (4)	5= 3-4
janeiro	1.539.306,60	1.509.260,08	-30.046,52	1.243.976,39	1.274.022,91
fevereiro	1.602.682,97	1.517.601,84	-85.081,13	1.195.530,74	1.280.611,87
março	1.824.526,19	1.860.630,06	36.103,87	1.347.366,07	1.311.262,20
abril	2.039.684,73	1.994.989,20	-44.695,53	1.570.308,31	1.615.003,84
maio	6.086.163,71	4.077.291,46	2.008.872,25	3.524.273,08	5.533.145,33
junho	6.086.163,71	1.907.561,20	4.178.602,51	1.246.583,62	5.425.186,13
julho	2.035.303,87	2.098.710,22	63.406,35	1.551.149,90	1.487.743,55
agosto	1.586.667,24	1.551.822,19	-34.845,05	1.138.314,21	1.173.159,26
setembro	3.059.924,26	2.937.367,91	-122.556,35	2.544.171,68	2.666.728,03
outubro	3.592.262,57	3.592.262,57	0,00	3.070.632,11	3.070.632,11
novembro	-	3.002.440,60	3.002.440,60	2.402.443,78	599.996,82
dezembro	-	3.402.748,85	3.402.748,85	2.909.416,10	493.332,75

Total 29.452.685,85 29.452.686,18

3. Cientificado da autuação em 16/12/2016, por via postal (fl. 746), o sujeito passivo apresentou sua defesa em 16/01/2017 (fls. 780-811), para alegar, em apertada síntese, que:

3.1. Disse, preliminarmente, que teve seu direito de defesa cerceado, haja vista que até o dia 13/01/2017, não havia sido disponibilizado o acesso eletrônico ao processo, no portal e-CAC. Neste sentido, juntou à defesa missiva, narrativa da situação, dirigida à unidade autuante (DELEX); tela do sistema e-CAC, e e-mail da supervisora do setor responsável (Divisão de Fiscalização de Indústrias - DIFIS II), relatando o erro do sistema; e e-mail da Ouvidoria da RFB, informando o saneamento da pendência.

3.2. Sobre o fato narrado, fez referência ao inc. II do art. 3º da Lei nº 9.784, de 1999, e asseverando que o acesso aos autos é um direito que não decorre apenas da citada lei, mas sobretudo do direito à ampla defesa e ao contraditório. Externou que foi prejudicada na elaboração de sua defesa, já que não pôde usufruir do prazo de 30 dias concedido pela lei, propugnou que o referido prazo lhe fosse devolvido integralmente.

3.3. Suscitou a nulidade do lançamento, ao acusar o descumprimento ao princípio da motivação, uma vez que a descrição da infração na autuação e na conclusão final do Termo de Verificação Fiscal é deficiente, genérica e nada esclarecedor. Afirmou que o Auditor-Fiscal simplesmente arrolou inúmeros artigos de lei, sem correlacioná-los com a suposta infração cometida, além de ter se baseado em presunções, ao concluir que os serviços indicados não estariam associados ao seu processo industrial. Criticou o uso de amostragens nas glosas efetuadas, justificando que o "Termo de Fiscalização" deveria trazer, de forma clara e precisa, a análise técnica de cada um dos valores glosados.

3.4. Passando ao mérito, reivindicou a validade dos DACON, apresentados intempestivamente, os quais devem ser apreciados e considerados pela autoridade fiscal haja vista o princípio da verdade material. Acerca da matéria, disse que ao longo de 2012, incorreu em diversas despesas, que lhe geraram créditos informados nos DACON. Narrou que, posteriormente, detectou a ocorrência de algumas inconsistências, citando exemplificativamente, que informou na mesma linha referente a serviços utilizados como insumos da ficha 16A do DACON, créditos de despesas com aluguéis, prestação de serviços de logística, frete e manutenção de máquinas.

3.4. Asseverou que, embora tenha apresentado todas as notas fiscais de aquisição, bem assim os contratos de serviços e locação que lastreiam o direito creditório, as retificações dos DACON referentes a junho, novembro e dezembro de 2012 foram desconsideradas pela autoridade fiscal ao argumento de que o procedimento de fiscalização já havia sido instaurado e, portanto, não caberia mais o processamento das retificações.

3.5. Mesmo que os DACON não pudessem ser processados como retificações, o contribuinte tem direito a apresentar as declarações efetivas e corretas quanto à apuração dos seus tributos/créditos, de acordo com o princípio da verdade material, independente destas declarações serem processadas como documentos formalmente aceitos.

3.6. Não tendo sido acatadas os DACONs retificadores, referentes aos períodos de junho, novembro e dezembro de 2012, com o ajuste e correção dos créditos em suas respectivas linhas, o Fisco efetuou a glosa de créditos legítimos da impugnante.

3.7. Justificou que independente de eventuais discrepâncias que possam ter sido apresentadas nas informações, em virtude do tempo e do volume de informações envolvidos, o Fisco possuía todas as informações, sejam elas originais e/ou as retificadoras, que tomaram como base as aquisições lastreadas em suas notas fiscais de aquisição e contratos de serviços e locação.

3.8. Argumentou que informou a fundamentação legal para os créditos (incisos II, IV, VI, VII e IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003), porém o AuditorFiscal efetuou a glosa, sumariamente, de todos os créditos dos incisos IV, VI, VII e IX, do art. 3º das citadas leis, apresentando como justificativa que não dizem respeito, especificamente, a serviços utilizados como insumos e que deveriam ter sido lançados nas linhas específica do DACON.

3.9. Acusou que, mesmos os créditos justificados no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, tais como serviços de usinagem, manutenção, aferição e calibração de máquinas, também foram glosados indistintamente, sem qualquer juízo de valor sobre sua aplicação ao processo produtivo da impugnante. Aduziu que os demais créditos não foram sequer analisados pela Fiscalização, tendo sido excluídos pelo mero erro no

preenchimento de obrigação acessória, fato que não tem o condão de tolher o crédito reivindicado.

3.10. Apresentou, a título de exemplo, argumentos em relação à legalidade de alguns dos serviços utilizados como insumos, tais como manutenções em diversos equipamentos/maquinários (subestação de energia elétrica, pontes rolantes, motobomba, válvula de segurança, purgadores e eliminadores de ar da prensa, montagens industriais, usinagem, serviços elétricos e eletrônicos).

3.11. Apontou que atendeu a todas intimações para a apresentação de documentos e que a verificação do aludido erro no preenchimento das declarações não pode modificar a existência inequívoca do crédito, pois o procedimento administrativo está pautado pela busca da verdade material.

3.12. Apresentou, a título de exemplo, argumentos em relação à legalidade de alguns dos serviços utilizados como insumos, tais como manutenções em diversos equipamentos/maquinários utilizados no seu processo produtivo, tais como: subestação de energia elétrica, pontes rolantes, motobomba, válvulas de segurança, purgadores e eliminadores de ar da prensa, montagens industriais, usinagem, serviços elétricos e eletrônicos.

3.13. Colacionou decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e Solução de Consulta para amparar suas assertivas.

3.14. Declarou que todas as despesas decorrentes de locação dos estabelecimentos da impugnante e de máquinas e equipamentos foram desconsideradas pela Fiscalização, anexando, por amostragem, cópia de contratos de locação relativos a parques fabris e Centro de Distribuição, bem como recibos de pagamento.

3.15. Teceu comentários sobre interpretação restritiva do conceito de insumos, adotado na Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, citando precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do CARF.

3.16. Sustentou que a multa de 75% aplicada tem caráter confiscatório e requereu, por fim, o acatamento de sua defesa.

Da diligência

4. Em apreciação nesta instância de julgamento, foi constatada a necessidade³ de encaminhar o processo em diligência junto à unidade de origem, o que se deu por meio do Despacho DRJ/REC nº 3968, de 11 de maio de 2017, objetivando fossem justificadas, de maneira específica, as glosas efetuadas em relação aos créditos de serviços utilizados como insumo, indicados pelo contribuinte e por ele

³ Em um juízo preliminar e precário, que deveria posteriormente ser apreciado pela totalidade do Colegiado, postulou-se que por ter o DACON natureza informativa, o dispêndio ali lançado, indevidamente classificado pelo sujeito passivo, não viabilizaria, de per si, a sua desconsideração (glosa) pela Administração Tributária, podendo o crédito correspondente ser acatado, caso efetivamente fosse demonstrada a sua legitimidade.

enquadrados nos incisos II, IV, VI, VII e IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

5. A citada diligência foi dada por cumprida, mediante edição do Relatório Final de Diligência (fls. 1207-1211), cujo resultado o contribuinte manifestou-se, dentro do prazo que lhe fora concedido, basicamente para reafirmar que a autuação permanecia sem a devida motivação e que, em relação ao resultado da diligência, não houve a resposta do quanto determinado pela DRJ/REC, bem assim não foi verificado o cotejo dos documentos e informações apresentadas pela impugnante.

Da Resolução

6. A questão foi então submetida à apreciação desta 2ª Turma de Julgamento, a qual decidiu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos da Resolução nº 2089, de 13 de fevereiro de 2019, para que fossem adotadas as seguintes providências:

15.1. Analisar os documentos apresentados pelo sujeito passivo e, com base neles, verificar, **à luz do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018**, a legitimidade dos créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, indicados pelo contribuinte e por ele justificados no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

15.2. Analisar os documentos apresentados pelo sujeito passivo e, com base neles, verificar a legitimidade dos créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins indicados pelo contribuinte e por ele justificados nos incisos IV, VI, VII e IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

15.3. Elaborar Informação Fiscal, fundamentada e conclusiva, a respeito da análise descrita nos itens precedentes, com a indicação dos motivos das glosas dos créditos.

15.4. Na eventualidade de reconhecimento de crédito, confeccionar demonstrativos² mensais onde constem os valores glosados e a apuração mensal (valores mantidos e exonerados).

7. Em cumprimento, a autoridade fiscal procedeu aos levantamentos e análises solicitados e, ao final, emitiu o Relatório Final de Diligência (fls. 1243-1246), revertendo parcialmente as glosas originalmente efetuadas. Reproduz-se, a seguir, trecho do mencionado trabalho fiscal:

Acerca do disposto no parágrafo 15.1, após a *análise da planilha GLOSA TOTAL com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018*, e considerando o disposto no **parágrafo 12**, da Resolução **2.086 - 2ª Turma da DRJ/REC**, constatou-se que do valor originalmente glosado R\$ 2.759.991,01, seria mantido, em tese, o valor de

R\$ 269.627,41, conforme planilha REVISÃO GLOSA TOTAL atuada no presente processo.

Do mesmo modo, dos valores originalmente glosados, considerando o disposto nos parágrafos 12 e 15.2, constatou-se que, dos créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins indicados pelo contribuinte e por ele justificados nos incisos IV, VI, VII e IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, os valores glosados mantidos para os respectivos incisos seriam:

Inciso IV, do valor original glosado R\$ 127.189,76, mantido, em tese, o valor de R\$ 9.633,85 referente a serviços de impressão e digitalização conforme planilha REVISÃO GLOSA TOTAL; Inciso VI, valor original glosado R\$ 2.833.066,66, mantido, em tese, o valor de R\$ 121.982,20, conforme planilha REVISÃO GLOSA TOTAL; Inciso VII, valor original glosado R\$ 24.645,00, mantido, em tese, o valor de R\$ 11.235,00, conforme planilha REVISÃO GLOSA TOTAL; Inciso IX, valor original glosado R\$ 4.893.392,12, mantido, em tese, pois os serviços prestados de logística, de fornecimento de mão de obra e de administração não se enquadram no disposto no inciso IX, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, conforme planilha REVISÃO GLOSA TOTAL; E, finalmente, temos o valor original glosado de R\$ 13.105.881,44 sem referência aos incisos acima para o qual foi verificado, em tese, valor passível de glosa de R\$ 117.555,91, conforme planilha REVISÃO GLOSA TOTAL.

8. Cientificado das conclusões acima, o atuado apresentou suas considerações contestando o resultado final, conforme a seguir resumido:

8.1. Asseverou que embora tenha a autoridade diligenciada validado aproximadamente 81,59% da base dos créditos glosados inicialmente, o resultado final da diligência demonstra que: (i) ora não foram indicados os motivos das glosas mantidas, (ii) ora os motivos das glosas remanescentes, permaneceram com a classificação incorreta dos créditos no DICON, fato que já foi superado e não subsiste, dada a comprovação das aquisições e sua aplicação no seu processo produtivo.

8.2. No que diz respeito às glosas dos créditos relativos ao inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, esclareceu que a Fiscalização não considerou que os serviços adquiridos de logística, fornecimento de mão-de-obra e de administração se enquadrariam no mencionado dispositivo legal.

8.3. Esclareceu que os serviços de administração tomados da fornecedora Intecom Serviços de Logísticas se referem à assessoria logística de armazenagem de produtos e despachos no Centro de Distribuição da impugnante. Aduziu que a referida logística se caracteriza como planejamento detalhado, organização, gerenciamento e implementação das operações complexas no seu Centro de Distribuição, vinculados diretamente com sua produção, incluindo armazenagem,

estendendo-se ao fluxo de bens físicos e informações correlatas ao ambiente operacional da empresa.

8.3. Quanto ao fornecimento de mão de obra (empresa contratada The Wings Transportes), informou que se refere ao serviço de operadores de empilhadeiras, as quais transportam produtos dentro do Centro de Distribuição e da Unidade Fabril da impugnante. Argumentou que a ausência de operadores de empilhadeiras traria impacto no carregamento de caminhões e na movimentação das cargas, deixando-a sem condições de operacionalizar suas atividades. Justificou que a mão de obra terceirizada também é utilizada em serviços de montagem e separação de peças e correias no Centro de Distribuição/Fábrica e serviços de embalagens de correias. Sustenta que tais gastos com mão de obra estão de acordo com os itens 124 e 125 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, e que a Fiscalização sequer menciona no Relatório Final de Diligência qualquer tipo de análise correlata com a referenciada orientação no tocante à essencialidade e a relevância de tais serviços.

8.4. Por fim, dentro deste tópico, mencionou que os serviços de armazenagem, tomados da UTI Brasil, são contratados para suportar um aumento na demanda em que o Centro de Distribuição não consegue atender, seja em questão geográfica, seja em relação à logística/redução de custos, asseverando que sem tais serviços não teria condições de agrupar suas mercadorias para atendimento das demandas de seus clientes. Assim, comprovados os serviços de armazenagem (denominados serviços de administração para a impugnante), a possibilidade de aproveitamento de crédito está prevista, de maneira literal, no inc. IX do art. 3º já referenciado.

8.5. Asseverou que, em relação aos demais serviços contratados (no caso, mão de obra de operadores de empilhadeiras; montagem e separação de peças e correias no centro de distribuição; e assessoria logística de armazenagem de produtos e despachos no centro de distribuição), ainda que tenham sido classificados equivocadamente nas linhas dos DACON, por serem utilizados nas suas operações, permitem a apropriação dos créditos, conforme inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

8.6. Quanto aos demais créditos desconsiderados (incisos II, VI e VII do art. 3º das leis citadas), embora a autoridade autuante não tenha especificado os motivos que a levaram a concluir que tais insumos não seriam aplicados ao processo produtivo, deixando de observar o quanto lhe fora determinado por esta DRJ, a impugnante passa a apresentá-los, para não ser prejudicada com a ilegítima glosa.

8.7. Entre os créditos glosados há serviço de “Certificação de Mangueiras e Mangotes”, prestados pelo American Bureau of Shipping (ABS), no período de agosto/2010-março/2011. Ressaltou que a contratação desses serviços de certificação é de fundamental importância nas suas atividades, para garantir a manutenção do atendimento a exigência de seus clientes, de controles/testes que são imperiosos para o tipo e aplicação do produto manufaturado, como no caso,

por exemplo, dos pedidos e ordem de compras emitidas pela PETROBRÁS, para a qual é fator essencial/relevante, que tais produtos sejam certificados por empresas/sociedades especializadas.

8.8. Justificou constar dos autos provas do fornecimento de mangueiras específicas para transporte de combustíveis/produtos químicos, as quais devem atender a determinadas especificações para a utilidade a que se destinam. Menciona o Boletim Técnico (fls. 1060-1069), notas fiscais (juntadas em respostas ao Termo de Intimação nº 6) e os itens 145, 150-151 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018 (que tratariam dos custos com a aferição de qualidade dos produtos) e da Solução de Consulta nº 213, de 2017 (que antes mesmo do citado PN já havia ponderado, mesmo com ressalvas o cogitado direito de crédito).

8.9. Atinente à glosa sobre aquisição de serviços técnicos de engenharia/desenho de projetos/protótipos, esclareceu que a contratação objetivava a conclusão de novos ativos de uso interno da impugnante e que, neste ponto, o já referenciado PN Cosit nº 5, de 2018, em seus itens 112-113, deixa claro tal possibilidade de creditamento.

8.10. No tocante à glosa de créditos justificados no inc. IV do art. 3º, esclareceu se referirem à aquisição de serviços de desenhos técnicos relativos à instalação de prensas e linhas de equipamentos de suas unidades fabris (vinculação aos ativos imobilizados), aplicando-se o mesmo raciocínio acima destacado. Esclareceu que as prensas são ativos utilizados diretamente na manufatura dos produtos, como ferramenta essencial da fábrica.

8.11. Outrossim, asseverou a existência de serviços contratados para a construção/layouts da subestação de energia elétrica, essencial para a alimentação das máquinas que compõem o seu parque fabril. Citou o item 77 do PN Cosit nº 5, de 2018, o qual dispõe que em se tratando da aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado, permitem a apuração de créditos das contribuições.

8.12. Em relação aos créditos relativos ao inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ainda que não tenha apresentado justificativa alguma, é possível verificar que a Fiscalização manteve a glosa, afeta a custos arcados pela impugnante de manutenção de suas instalações fabris (benfeitorias operacionais).

8.13. Levantou que as justificativas apresentadas pela autoridade fiscal carecem de motivação, o que violaria aos Princípios do Contraditório e Ampla Defesa. Acusou que a autoridade fiscal autuante teria se limitado a apresentar uma planilha (“REVISÃO GLOSA TOTAL”) e apresentar as parciais de valores que haviam sido glosados e como segundo ela mesma apontou, “em tese”, sem a elaboração de manifestação fiscal, fundamentada e conclusiva, com a indicação dos motivos de glosa. Asseverou que tal situação desatende o comando emanado pela DRJ, em

seus despacho/resolução, como o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972⁴. Sustentou que a necessidade da descrição da infração, esclarecendo-se a conduta infracional geradora do tributo exigido, a sua base de cálculo, a forma de aplicação da multa e juros de mora para que haja juridicidade no ato de lançamento. Requereu a nulidade do lançamento.

8.14. A par disso, pede por nova conversão do feito em diligência, para que a autoridade fiscal indique os motivos que a levaram a consolidar a glosa remanescente e, neste sentido, para que se possa aferir, sobre o processo produtivo da defendente, a aplicação de cada um dos serviços glosados em sua manufatura.

8.15. Ao final, pediu que a sua defesa seja provida nos termos acima resumidos.”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE, analisando as razões de defesa, decidiu por dar procedente, em parte, a impugnação, com a manutenção, em parte, do crédito tributário lançado mediante auto de infração, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/10/2012

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS.

A teor do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o conceito de insumo, para fins de apuração de crédito do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada. O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE ECONÔMICA. GLOSA. REVERSÃO.

É admitido o crédito do PIS/Pasep e da Cofins apurado sobre o valor do serviço utilizado na atividade econômica do sujeito passivo, que, comprovadamente atenda aos critérios de essencialidade ou relevância, conforme previsto no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, devendo a glosa efetuada para fins de exigência tributária constituída em lançamento de ofício ser revertida.

⁴ “Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

DACON. DEMONSTRATIVO. CARÁTER INFORMATIVO. ERRO DE PREENCHIMENTO. CRÉDITO. LEGITIMIDADE COMPROVADA. GLOSA REVERTIDA.

Por ter o DACON natureza informativa, o dispêndio lançado, indevidamente classificado, não viabiliza, por si só, a sua desconsideração (glosa) pela Administração Tributária, podendo o crédito correspondente ser acatado se efetivamente demonstrada a sua legitimidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2013 a 31/12/2015

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS.

A teor do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o conceito de insumo, para fins de apuração de crédito do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada. O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE ECONÔMICA. GLOSA. REVERSÃO.

É admitido o crédito do PIS/Pasep e da Cofins apurado sobre o valor do serviço utilizado na atividade econômica do sujeito passivo, que, comprovadamente atenda aos critérios de essencialidade ou relevância, conforme previsto no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, devendo a glosa efetuada para fins de exigência tributária constituída em lançamento de ofício ser revertida.

DACON. DEMONSTRATIVO. CARÁTER INFORMATIVO. ERRO DE PREENCHIMENTO. CRÉDITO. LEGITIMIDADE COMPROVADA. GLOSA REVERTIDA.

Por ter o DACON natureza informativa, o dispêndio lançado, indevidamente classificado, não viabiliza, por si só, a sua desconsideração (glosa) pela Administração Tributária, podendo o crédito correspondente ser acatado se efetivamente demonstrada a sua legitimidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2013 a 31/12/2015

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Quando presentes todos os requisitos formais previstos na legislação processual fiscal, não se cogita da nulidade do auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

O princípio do não-confisco, constitucionalmente expresso, refere-se aos tributos e não às sanções, além de dirigir-se ao legislador e não à Administração Tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ainda inconformada, a então impugnante apresentou recurso voluntário a este Conselho, em que pugna, em síntese, o que se segue:

“168. Diante do exposto, a RECORRENTE requer seja o presente recurso voluntário processado com efeito suspensivo nos termos da Lei, para ao final, ser JULGADO PROCEDENTE, CANCELANDO-SE INTEGRALMENTE O AUTO DE INFRAÇÃO, pelas seguintes razões:

- a) Reconhecimento do vício de nulidade do auto de infração consistente na ausência de motivação em relação à manutenção das glosas remanescentes pela autoridade fiscal;
- b) Cancelamento do auto de infração em razão da alteração de critério jurídico adotado pela fiscalização, que acarretou a lavratura de novo lançamento, fundamentado em novo critério jurídico;
- c) Reconhecimento da decadência do direito de efetuar o lançamento tributário, decorrente da mudança do critério jurídico ocorrida em 06/2019, relativamente a operações ocorridas em 2012;
- d) Não sendo acatados os argumentos acima, quanto à glosa dos créditos remanescentes, estas devem ser integralmente canceladas, pois presentes os requisitos da essencialidade e relevância, nos moldes do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018;
- e) No tocante relatório final da fiscalização (fls. 1.243/1.246), caso hipoteticamente venha a ser mantido por esse E. Conselho, referido cálculo das glosas deve ser reformado, para excluir valores erroneamente declarados em DACON, majorando indevidamente a base de cálculo da autuação mantida, conforme Item II.4, do presente recurso;
- f) Em detrimento da verdade material, ampla defesa, contraditório e, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, e art. 38, da Lei nº 9.784/1999, requer a juntada posterior de documentos complementares e a conversão do julgamento em diligência, a fim de comprovar todo o alegado, com a análise pela autoridade fiscal de toda documentação probatória do indébito tributário;
- g) Protesta desde já pela apresentação de memoriais quando do julgamento do presente e pela realização de SUSTENTAÇÃO ORAL;

h) Por fim, requer seja aplicado o efeito suspensivo à cobrança para impedir a eventual óbice à regularidade fiscal da REQUERENTE, nos termos do art. 151, III do CTN, art. 74, §11 da Lei nº 9.430/96 e da IN/RFB nº 1.717/2017.”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, do que deve ser conhecido.

PRELIMINAR

1. DA ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EM RELAÇÃO À MANUTENÇÃO DAS GLOSAS REMANESCENTES PELA AUTORIDADE FISCAL

A recorrente entende que o relatório de diligência, que reverteu parte das glosas de créditos, restou ausente de fundamentação, de modo a justificar a manutenção do restante das glosas, o que inviabilizou o exercício da sua ampla defesa.

Não assiste razão à recorrente. As glosas no auto de infração deram-se com amparo na legislação que rege as contribuições e o Termo de Verificação Fiscal fora lavrado de forma clara e motivada. A conversão do julgamento em diligência, determinada pelo julgador *a quo*, teve como objetivo a adequação do alcance do conceito de insumo, à luz da definição estabelecida pelo STJ, o REsp nº 1.221.170/PR, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

A recorrente busca anulação de todo o procedimento apontando ausência de elementos no relatório de diligência, que são exigidos legalmente e reservados ao auto de infração. Essa tese não merece prosperar. A redução do valor constituído, mediante acolhimento das razões no relatório de diligência, não enseja nulidade por vício material. Da mesma forma, a redução do valor pelo julgador de piso não requer novo lançamento de ofício.

Nesse agir, é entendimento consolidado no âmbito deste Conselho de que não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, identifica a matéria tributada e explicita a fundamentação legal correlata. A determinação de realização de diligência é faculdade do julgador, de modo a fazer valer a legislação e a sua interpretação corrente.

Bem resolveu a questão o julgador *a quo* quando do levantamento da matéria em sede de impugnação:

“12.6. Consoante relatado, o que teria levado a realização da 1ª diligência foi a necessidade de informações mais detalhadas sobre: (i) a atividade

desempenhada pela pessoa jurídica fiscalizada, (ii) os produtos fabricados/serviços prestados e (iii) o correspondente processo produtivo e, como consequência de tal complementação, houvesse a indicação, de maneira específica, a respeito das glosas efetuadas em relação aos créditos de serviços utilizados como insumo.

12.7. Ocorre que o cumprimento da referida solicitação por parte da unidade de origem não foi capaz de dirimir as indigitadas dúvidas, razão pela qual o processo retornou para que se promovessem as devidas complementações, desta feita sob o enfoque do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, o qual expôs as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, assunto que será pormenorizadamente aqui analisado.

12.8. Aqui, cabe tecer esclarecer que, ao contrário do que alega o manifestante, a fixação de uma interpretação jurídica relativamente ao alcance do conceito de insumo efetuada pelo STJ não inviabiliza, por si só, os lançamentos tributários efetuados, mas sim, altera o entendimento do órgão administrativo acerca da matéria, à qual passa obrigatoriamente a segui-la por conta da sistemática dos recursos repetitivos. Assim, se a despesa glosada pela autoridade fiscal se enquadra no conceito de insumo disposto pelo STJ, o lançamento deve ser revisto. Entretanto, o mesmo será considerado válido se a despesa glosada não se enquadrar no conceito de insumo determinado pelo STJ.

12.9. Adstrito à citada orientação normativa, ou seja, de que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade devesse ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço, a autoridade fiscal promoveu os devidos ajustes, revertendo cerca de 81% das glosas originalmente efetuadas e relacionando na planilha denominada “REVISÃO GLOSA TOTAL” os gastos incorridos que, na sua avaliação, não se enquadravam neste novo entendimento. Neste diapasão, é lícito concluir que a motivação das glosas e, conseqüentemente, da autuação revisada, encontra-se presente naquele levantamento, porquanto estão devidamente identificados os valores e indicada a fonte legal que promove e integra o entendimento daquela autoridade, não retirando do sujeito passivo o conhecimento da infração que lhe é dirigida e, por conseguinte, o amplo exercício de sua defesa.

12.10. Na linha dos argumentos acima, percebe-se com absoluta clareza que a empresa autuada identifica a natureza da infração, o que lhe permitiu o livre manejo de sua defesa, pois o sujeito passivo indica precisamente os pontos específicos da matéria em discussão. Tal fato é claramente confirmado, tanto na sua peça impugnatória de fls. 780-811, quanto, e principalmente, na sua manifestação (fls. 1256-1286) acerca do resultado da última diligência promovida. De fato, nesta última contestação, a empresa autuada indica para cada uma das

despesas cujos créditos não foram aceitos, os pontos e argumentos que a seu ver amparariam o pretense direito. Em mais de uma ocasião, inclusive, recorreu ao próprio texto do PN Cosit nº 5, de 2018, para indicar a existência do seu crédito. Destarte, o suposto prejuízo quanto ao exercício de sua defesa não se confirma, razão pela qual não se acata a tese sustentada pela impugnante.”

12.11. Rejeitam-se, portanto, as preliminares de nulidade arguidas.

A questão, a meu ver, é eminentemente de interpretação jurídica, à luz da legislação que autoriza o desconto de créditos das contribuições sobre o valor devido.

Deste modo, concluo pela validade do lançamento, por observância às normas aplicáveis e por não se observar, no procedimento, a ocorrência de vícios de ordem processual ou material que ensejem sua nulidade.

2. DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO

Afirma a recorrente que o lançamento se firmou apenas porque as despesas estavam equivocadamente indicadas em linhas diversas da DICON, e, somente após a conversão do julgamento em diligência, foi que a autoridade fiscal motivou o lançamento sob a ótica da aplicação dos insumos na sua operação.

Vejamos o que consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 720/721):

“Da análise da documentação apresentada, para comprovar os serviços utilizados como insumos, inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **conclui-se que os serviços utilizados não geram direito a apropriação do crédito das contribuições PIS e COFINS, uma vez que não atendem os requisitos legais acima mencionados.**

Do mesmo modo, se procedeu com a resposta ao termo de intimação de 17/08/2016, apresentada em 29/08/2016, em relação a planilha Intimação Fiscal Serviços_2012 – Parte 2, cuja fundamentação legal alegada foi: Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 - Art. 3º inciso II e VI.

Ainda, em relação a planilha Intimação Fiscal Serviços_2012, foram extraídos dados que originaram a planilha Glosa Intimação Fiscal Serviços_2012, **na qual constam os serviços que não encontram amparo no, inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e que, portanto, não geram direito a apropriação do crédito das contribuições PIS e COFINS.**” (destaquei)

Não houve mudança no critério jurídico, do que rejeito a nulidade aventada.

3. DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DECORRENTE DA REALIZAÇÃO DA DILIGÊNCIA FISCAL

A matéria não foi aventada em sede de impugnação, contudo, por se tratar de matéria de ordem pública, deve ser conhecida.

Por entender que a diligência fiscal incorreu em modificação de critério jurídico - preliminar já afastada no tópico anterior - e por entender que a diligência se constitui em novo lançamento tributário, a recorrente pleiteia o reconhecimento da decadência, visto que o relatório de diligência foi lavrado em 12.06.2019 para fatos ocorridos em 2012.

Evidentemente, sendo a diligência mero meio de verificações relativas à interpretação jurídica das despesas da recorrente, possibilitando ou não a utilização dos créditos declarados, não há que se falar em prazo decadencial para constituição do crédito tributário, por ocorrência de modificação de lançamento.

Não havendo inovação de qualquer componente do lançamento original, visto que a realização de diligência fiscal, que propõe a reversão de glosas dos créditos, devendo ser acatada pelo julgador, não implica em nova constituição de crédito tributário, de modo é absolutamente descabida a aplicação do instituto da decadência, pela contagem de prazo a partir da data do fato gerador até a data da lavratura do relatório de diligência.

Imperativo afastar a pretensão.

4. DO PEDIDO DE NOVA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A recorrente requer, caso os argumentos de nulidade e de cancelamento integral da autuação não sejam acolhidos, que julgamento do recurso voluntário seja, novamente, convertido em diligência, para que sejam sanadas todas as dúvidas.

A realização de diligência ou de perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

A diligência ou a perícia, quando se resume apenas acerca de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador, torna-se prescindível.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, fundamentada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Neste contexto, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o requerimento de nova diligência.

MÉRITO

1. DOS VALORES APURADOS PELO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

A recorrente entende haver inconsistências na planilha constante do relatório de diligência, quando da reversão das glosas após análise pela fiscalização, que resultaram na majoração indevida nas bases de cálculo das contribuições.

Sem razão a recorrente.

O acórdão recorrido consolidou o resultado da diligência na seguinte planilha:

Mês 2012	DACON Serviços Utilizados como Insumos (1)	Informado pelo Contribuinte Serviços Utilizados como Insumos (2)	3=2-1	Revisão de Glosa Serviços Utilizados como Insumos (4)	5= 3-4	PIS/Pasep (MANTIDO)	Cofins (MANTIDO)
janeiro	1.539.306,60	1.509.260,08	-30.046,52	260.106,02	-290.152,54	4.787,52	22.051,59
fevereiro	1.602.682,97	1.517.601,84	-85.081,13	168.154,93	-253.236,06	4.178,39	19.245,94
março	1.824.526,19	1.860.630,06	36.103,87	287.738,44	-251.634,57	4.151,97	19.124,23
abril	2.039.684,73	1.994.989,20	-44.695,53	592.390,48	-637.085,99	10.511,92	48.418,54
maio	6.086.163,71	4.077.291,46	-2.008.872,25	794.132,69	-2.803.004,94	48.249,58	213.028,38
junho	6.086.163,71	1.907.561,20	-4.178.602,51	33.505,00	-4.212.107,51	69.499,77	320.120,17
julho	2.035.303,87	2.098.710,22	63.406,35	263.073,10	-199.666,75	3.284,50	15.174,67
agosto	1.586.667,24	1.551.822,19	-34.845,05	53.187,02	-88.032,07	1.452,53	6.690,44
setembro	3.059.924,26	2.937.367,91	-122.556,35	616.735,60	-739.291,85	12.198,32	56.186,18
outubro	3.592.262,57	3.592.262,57	0	1.508.443,41	-1.508.443,41	24.899,32	114.641,70
novembro	-	3.002.440,60	3.002.440,60	810.245,02	2.392.195,58		
dezembro	-	3.402.748,85	3.402.748,85	235.714,90	3.167.033,95		
TOTAL						181.213,82	834.681,83

Passo a analisar as colunas da tabela, de modo a expor as razões pela manutenção dos cálculos.

A planilha logo a seguir consta à fl. 721 do Termo de Verificação Fiscal, em que apresenta os valores originalmente glosados:

MÊS 2012	DACON Serviços Utilizados como Insumos (1)	Informado pelo Contribuinte Serviços Utilizados como Insumos (2)	3 = 2 - 1	Glosa Serviços Utilizados como Insumos (4)	5 = 3 - 4
janeiro	1.539.306,60	1.509.260,08	-30.046,52	1.243.976,39	-1.274.022,91
fevereiro	1.602.682,97	1.517.601,84	-85.081,13	1.195.530,74	-1.280.611,87
março	1.824.526,19	1.860.630,06	36.103,87	1.347.366,07	-1.311.262,20
abril	2.039.684,73	1.994.989,20	-44.695,53	1.570.308,31	-1.615.003,84
maio	6.086.163,71	4.077.291,46	-2.008.872,25	3.524.273,08	-5.533.145,33
junho	6.086.163,71	1.907.561,20	-4.178.602,51	1.246.583,62	-5.425.186,13
julho	2.035.303,87	2.098.710,22	63.406,35	1.551.149,90	-1.487.743,55
agosto	1.586.667,24	1.551.822,19	-34.845,05	1.138.314,21	-1.173.159,26
setembro	3.059.924,26	2.937.367,91	-122.556,35	2.544.171,68	-2.666.728,03
outubro	3.592.262,57	3.592.262,57	0	3.070.632,11	-3.070.632,11
novembro	0	3.002.440,60	3.002.440,60	2.402.443,78	599.996,82
dezembro	0	3.402.748,85	3.402.748,85	2.909.416,10	493.332,75
Total	29.452.685,85	29.452.686,18			

A Coluna 1 apresenta os valores informados no DICON e a Coluna 2 os valores informados pela recorrente à fiscalização. A Coluna 3 representa a diferença dos valores informados no DICON e apresentados à fiscalização, do que se verifica ausência de valores informados para novembro e dezembro na DICON. Na Coluna 4 estão as glosas efetivadas pela fiscalização e a Coluna 5 representa a soma (A) da diferença dos valores informados no DICON e apresentados à fiscalização com (B) os valores glosados no procedimento fiscal.

Deste modo, a fiscalização entendeu por bem calcular o PIS e COFINS devidos sobre os valores da Coluna 5 para os meses de janeiro a outubro.

Após a conversão do julgamento em diligência, houve alteração dos valores das glosas mantidas da Coluna 4, da seguinte forma:

MÊS 2012	Glosas originais no Auto de Infração	Revisão Glosa na Diligência
janeiro	1.243.976,39	260.106,02
fevereiro	1.195.530,74	168.154,93
março	1.347.366,07	287.738,44
abril	1.570.308,31	592.390,46
maio	3.524.273,08	794.132,69
junho	1.246.583,62	33.505,00
julho	1.551.149,90	263.073,10
agosto	1.138.314,21	53.187,02
setembro	2.544.171,68	616.735,50
outubro	3.070.632,11	1.508.443,41
novembro	2.402.443,78	610.245,02
dezembro	2.909.416,10	235.714,90
Total	23.744.165,99	5.423.426,49

O valor total da glosa de R\$ 23.744.165,99 é confirmado pela planilha de glosa total do arquivo não paginável de fl. 708. Já o arquivo não paginável de fl. 1242 confirma o valor total de R\$ 5.423.426,49, que representa a glosa mantida pela decisão recorrida após a diligência fiscal.

Quando somadas as diferenças dos valores informados no DICON com os apresentados à fiscalização aos valores da tabela acima, temos:

MÊS 2012	Glosas originais no Auto de Infração	Revisão Glosa na Diligência	Coluna 3 - diferença DICON e informação da recorrente	Base de Cálculo de PIS/COFINS no Auto de Infração	Base de Cálculo de PIS/COFINS após Diligência
janeiro	1.243.976,39	260.106,02	-30.046,52	1.274.022,91	290.152,54
fevereiro	1.195.530,74	168.154,93	-85.081,13	1.280.611,87	253.236,06
março	1.347.366,07	287.738,44	36.103,87	1.311.262,20	251.634,57
abril	1.570.308,31	592.390,46	-44.695,53	1.615.003,84	637.085,99
maio	3.524.273,08	794.132,69	-2.008.872,25	5.533.145,33	2.803.004,94
junho	1.246.583,62	33.505,00	-4.178.602,51	5.425.186,13	4.212.107,51
julho	1.551.149,90	263.073,10	63.406,35	1.487.743,55	199.666,75
agosto	1.138.314,21	53.187,02	-34.845,05	1.173.159,26	88.032,07
setembro	2.544.171,68	616.735,50	-122.556,35	2.666.728,03	739.291,85
outubro	3.070.632,11	1.508.443,41	0	3.070.632,11	1.508.443,41
novembro	2.402.443,78	610.245,02	3.002.440,60	- 599.996,82	- 2.392.195,58
dezembro	2.909.416,10	235.714,90	3.402.748,85	- 493.332,75	- 3.167.033,95

Ao aplicarmos as alíquotas de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%) não cumulativos às últimas duas colunas da tabela anterior, chega-se aos valores lançados no auto de infração (fls. 725 e 733) e os valores mantidos após a diligência fiscal (fls. 1321/1322):

MÊS 2012	Base de Cálculo de PIS/COFINS no Auto de Infração	PIS	COFINS		MÊS 2012	Base de Cálculo de PIS/COFINS após Diligência	PIS	COFINS
janeiro	1.274.022,91	21.021,37	96.825,74		janeiro	290.152,54	4.787,52	22.051,59
fevereiro	1.280.611,87	21.130,09	97.326,50		fevereiro	253.236,06	4.178,39	19.245,94
março	1.311.262,20	21.635,82	99.655,92		março	251.634,57	4.151,97	19.124,23
abril	1.615.003,84	26.647,56	122.740,29		abril	637.085,99	10.511,92	48.418,54
maio	5.533.145,33	91.296,89	420.519,04		maio	2.803.004,94	46.249,58	213.028,38
junho	5.425.186,13	89.515,57	412.314,14		junho	4.212.107,51	69.499,77	320.120,17
julho	1.487.743,55	24.547,76	113.068,50		julho	199.666,75	3.294,50	15.174,67
agosto	1.173.159,26	19.357,12	89.160,10		agosto	88.032,07	1.452,53	6.690,44
setembro	2.666.728,03	44.001,01	202.671,33		setembro	739.291,85	12.198,32	56.186,18
outubro	3.070.632,11	50.665,42	233.368,04		outubro	1.508.443,41	24.889,32	114.641,70
novembro	- 599.996,82				novembro	- 2.392.195,58		
dezembro	- 493.332,75				dezembro	- 3.167.033,95		
Total		409.818,61	1.887.649,60		Total		181.213,82	834.681,83

Deste modo, correto o lançamento das contribuições para o período de janeiro a outubro, já que conforme informação prestada à fiscalização, os valores declarados no DACON, nos referidos meses, estão superiores aos valores devidamente comprovados pela recorrente. Assim, somando-se às glosas mantidas pelo julgador *a quo*, tem-se os valores de PIS e COFINS lançados de R\$ 181.213,82 e R\$ 834.681,83, respectivamente.

Assim, não houve majoração das bases de cálculo, mas, sim, o cálculo apropriado nos meses conforme informação oferecida à fiscalização pela recorrente. Com isso, para os meses de novembro e dezembro de 2012, houve, portanto, o reconhecimento de crédito nos montantes abaixo:

MÊS 2012	DACON Serviços Utilizados como Insumos (1)	Informado pelo Contribuinte Serviços Utilizados como Insumos (2)	3 = 2 - 1	Revisão da Glosa (4)	Saldo de Crédito Reconhecido (5 = 3 - 4)
novembro	-	3.002.440,60	3.002.440,60	610.245,02	2.392.195,58
dezembro	-	3.402.748,85	3.402.748,85	235.714,90	3.167.033,95

Sendo assim, não merece reforma a decisão recorrida, do que nego provimento ao recurso na matéria.

2. DAS GLOSAS REMANESCENTES

2.1. DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO - ART. 3º, II, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003

Foram mantidas as glosas sobre as despesas com (i) vigilância, segurança de bens e pessoas; (ii) serviços de certificação de mangueiras e mangotes; (iii) serviço de engenharia e

projeto de uma máquina; (iv) assessoria técnica, desenho, modificação, protótipo e instalação; e (v) cálculo da embalagem e carretel de aço.

Em relação aos serviços de “vigilância, segurança de bens e pessoas”, tomados da empresa Master Security Segurança, a recorrente não apresentou contestação em sede de impugnação, o que traz a preclusão para o tema, por ordem do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto às demais despesas, por concordar integralmente com a bem fundamentada decisão recorrida, adoto suas razões de decidir como minhas e passo a reproduzir:

“16.2. Atinente aos serviços “certificação de mangueiras e mangotes” o contribuinte fez menção ao Boletim Técnico (fls. 1060-1069), notas fiscais (juntadas em respostas ao Termo de Intimação nº 6), aos itens 145, 150-151 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018 (que tratariam dos custos com a aferição de qualidade dos produtos) e da Solução de Consulta nº 213, de 2017 (que antes mesmo do citado PN já havia ponderado, mesmo com ressalvas o cogitado direito de crédito).

16.3. A análise do acervo documental indicado⁵, juntamente com os documentos reproduzidos no corpo da peça defensiva (nota fiscal nº 827 e certificado emitido pela American Bureau of Shipping), atestam que tais dispêndios são referentes a testes de qualidade, executados por terceiros, para aferição de aspectos relacionados com a resistência de “mangueiras flexíveis” (flexible hose).

16.4. O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, relativamente ao assunto, dispõem que:

11. “CUSTOS” DA QUALIDADE

145. Mostra-se interessante a aplicação do conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos dispêndios da pessoa jurídica com os cognominados “custos” da qualidade, que abrangem, entre outros: a) auditorias em diversas áreas; b) certificação perante entidades especializadas; c) testes de qualidade em diversas áreas.

146. Quanto aos dispêndios com auditoria (de estoques, de pagamentos a fornecedores, de folha de salários, de processos, contábil, etc.) e com certificação perante entidades especializadas, evidentemente se trata de atividades separadas do processo de produção de bens ou de prestação de serviços e que, portanto, não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos.

147. Já os testes de qualidade (realizados pela própria pessoa jurídica ou por terceiros) podem ou não estar associados ao processo produtivo, dependendo do item que é testado e do momento em que ocorre o teste.

⁵ Constam também acostadas aos autos, em resposta ao TIF nº 6, as notas fiscais nº 66.226, 827 e 834, nos valores de R\$ 21.330,60, R\$ 10.810,33 e R\$ 38.373,08, respectivamente, emitidas pela American Bureau of Shipping

148. Entre os testes de qualidade que não estão associados ao processo produtivo, e, por conseguinte, não são insumos, podem ser citados os testes de qualidade do serviço de entrega de mercadorias, do serviço de atendimento ao consumidor, etc.

149. Diferentemente, considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, podem ser considerados insumos na legislação das contribuições os testes de qualidade aplicados sobre: a) matériaprima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente, etc..

150. De outra banda, a análise é mais complexa acerca dos testes de qualidade aplicados sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção (produtos acabados). Conquanto tais testes sejam realizados em momento bastante avançado do processo de produção, é inexorável considerá-los essenciais ao este processo, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.

151. Assim, são considerados insumos do processo produtivo os testes de qualidade aplicados anteriormente à comercialização sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção, independentemente de os testes serem amostrais ou populacionais.

152. Por fim, salienta-se que os testes de qualidade versados nesta seção são aqueles aplicados por escolha da pessoa jurídica, vez que os testes de qualidade aplicados por exigência da legislação estão versados na seção **BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL**.

16.5. A análise dos autos dão conta que o contribuinte é produtor dos itens testados, o que poderia, em tese, ter direito ao pretense crédito, com fundamento na orientação normativa acima transcrita. No entanto, os referidos gastos ocorreram em meses anteriores a 2012, conforme restou indicado na coluna enquadramento legal da glosa da planilha “REVISÃO GLOSA TOTAL”: §4º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003⁶.

16.6. No entanto, a regra acima condiciona que, para o uso em meses subseqüentes, o crédito precisa: (i) ter sido apropriado no mês em que incorrido o fato gerador que lhe dá causa; e (ii) não ter sido possível aproveitá-lo no período de apuração correspondente. De fato, a apropriação do crédito em simetria com o respectivo período de apuração está em consonância com o princípio da competência, segundo o qual: “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”.

⁶ § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

16.7. Todavia, a apuração extemporânea de créditos, nas hipóteses em que houver alteração nos créditos originalmente informados, necessita da retificação das declarações e demonstrativos correspondentes. Somente após a retificação do DACON, se remanescer crédito, este poderá ser utilizado para dedução da contribuição devida em períodos subsequentes.

16.8. Relativamente ao assunto, cumpre apreciar o disposto na Solução de Consulta nº 416, de 8 de setembro de 2017, da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, que ostenta efeito vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

“19. No tocante ao segundo questionamento da consulente, verifica-se que a dúvida se concentra no prazo para apuração e utilização do crédito em comento.

Acerca do tema, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de julho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

20. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

.....

FUNDAMENTAÇÃO

(...)

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA, COMPENSAÇÃO E ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS

57. Conforme relatado, a consulente questiona sobre a possibilidade de apropriação extemporânea de créditos e sobre a possibilidade de aplicação de correção monetária sobre os créditos.

58. Quanto à apropriação extemporânea de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 311, de 14 de junho de 2017, publicada no DOU de 21 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

59. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“29. Como a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos, e não que a pessoa jurídica deverá descontar créditos, a apropriação e a utilização deles são facultativas, e não obrigatórias. Assim, a apropriação e a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são direitos subjetivos da pessoa jurídica e, devido a essa natureza, podem ser exercidos extemporaneamente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

.....

60. *Dessa forma, o crédito não aproveitado em um determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, observado o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*

61. *Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Cumpre destacar aqui as disposições constantes da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012:*

Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, **aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados** ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos; b)

cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.

§ 4º Na hipótese do inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao demonstrado, a pessoa jurídica poderá apresentar demonstrativo retificador, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades previstas no Capítulo II.

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora. [sem grifo no original]”

Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser *substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado*, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de *alteração nos registros representativos de créditos e contribuições* e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos; b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFDContribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013) [sem grifo no original]

62. Assim, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, deve ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto do Demonstrativo de Apuração das Contribuições (Dacon) quanto da Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF), conforme o art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 2010, já revogada, mas que ainda produz efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013.

63. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro 2012 (pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real), deverá também ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), mediante transmissão de novos arquivos digitais, quanto da DCTF, conforme o art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.” (destaques incluídos)

16.9. Destarte, não há como reconhecer os aludidos créditos.

17. Relativamente aos gastos relacionados nos itens (iii), (iv) e (v), o impugnante enquadró-os como sendo serviços contratados objetivando a conclusão de novos ativos de uso interno, com a finalidade de adequação do ativo a ser implantado na sua unidade fabril. Dá como exemplo o projeto para a máquina “ROTO CURE”.

17.1. De fato, o já mencionado PN Cosit nº 5, de 2018, indica a possibilidade de reconhecimento de crédito, na modalidade insumo, os gastos efetuados com desenvolvimento de ativos intangíveis gerados internamente à pessoa jurídica:

“8.1. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO

108. As normas contábeis atuais distinguem as fases de pesquisa e de desenvolvimento de ativos intangíveis gerados internamente à pessoa jurídica (ver itens 51 a 64 do NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade).

109. A fase de pesquisa é marcada por esforços da pessoa jurídica na busca de novos conhecimentos acerca de determinado tema de interesse. Acerca dessa fase mostra-se interessante salientar algumas disposições da citada NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade:

“55. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

56. São exemplos de atividades de pesquisa: (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.”

110. Nesses termos, evidentemente, os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa não podem ser considerados insumos para fins de créditos da

legislação das contribuições porque não guardam qualquer relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

111. Por sua vez, a fase de desenvolvimento é aquela em que a pessoa jurídica efetivamente concentra seus esforços na construção de um ativo intangível cuja conclusão se mostra viável técnica e financeiramente e cuja exploração mediante uso interno ou venda se mostra possível e vantajosa, consoante as rígidas regras contábeis para reconhecimento de um ativo intangível em construção (item 57 da NBC TG 04 (R3), do CFC).

112. Segundo o item 59 da mesma NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade “São exemplos de atividades de desenvolvimento: **(a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos préprodução ou pré-utilização; (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia; (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados**”.

113. Observa-se que os dispêndios com desenvolvimento podem objetivar a conclusão de novos ativos de uso interno (**materiais, dispositivos, processos, sistemas, ferramentas, moldes, etc.**) ou de ativos para venda (**produtos ou serviços**).

114. Nesse contexto, considerando o conceito de insumo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça explanado neste Parecer Normativo, conclui-se que somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos **após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível** que efetivamente resulte em:

a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem);

b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.

115. Isso porque nesses casos há um esforço bem-sucedido e os resultados gerados pelo desenvolvimento do ativo intangível (insumo do processo de produção ou de prestação ou o próprio produto ou serviço vendidos) se tornam essenciais à produção do bem vendido ou à prestação do serviço, já que passam a constituir “elemento estrutural e inseparável do processo” ou sua falta os priva de “qualidade, quantidade e/ou suficiência” (ver a análise geral sobre o conceito firmado na decisão judicial em comento).

116. Diferentemente, os dispêndios com desenvolvimento de ativos intangíveis que não chegam a ser concluídos (esforço malsucedido) ou que

sejam concluídos e explorados em áreas diversas da produção de bens e da prestação de serviços não são considerados insumos que permitem a apuração de créditos das contribuições.”

17.2. Depreende-se que a referida orientação normativa apresenta diversos requisitos e características para que dispêndios com desenvolvimentos possam ser reconhecidos como créditos, como por exemplo, o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível. No entanto, o impugnante apenas trouxe aos autos o próprio testemunho de que os cogitados gastos são referentes ao desenvolvimento de um ativo intangível, o que é insuficiente e não autoriza o reconhecimento de crédito.”

Deste modo, por não se enquadrarem no conceito de insumo do art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, mantenho as glosas sobre os serviços contratados, nos termos adotados pela decisão recorrida.

2.2. DOS CRÉDITOS DO ART. 3º, VI, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003

A recorrente classificou a aquisição de serviços de desenhos técnicos, referentes a serviços de instalação de prensas e linhas de equipamentos das unidades fabris e serviços contratados para a construção/layouts da subestação de energia elétrica, no inciso VI, previsto para “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.

Conforme bem observou o acórdão recorrido, houve a reversão da maior parte das referidas glosas pela autoridade autuante em sede de diligência, sendo que o valor residual mantido se refere a “serviços de impressão e digitalização”, que não se enquadram na permissão do inciso VI, por não se tratar de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção de bens destinados à venda.

Desta maneira, mantenho as glosas.

2.3. DOS CRÉDITOS DO ART. 3º, VII, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003

O referido inciso refere-se a crédito sobre “edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária”. A recorrente explica que se trata de “aquisição de serviços de manutenção de suas instalações fabris”. Defende a essencialidade e relevância dos gastos.

De acordo com a planilha “REVISÃO GLOSA TOTAL”, elaborada pela fiscalização durante a diligência fiscal, os créditos glosados mantidos dizem respeito a dois serviços: (i) revestimento em piso na área de montagem, no valor de R\$ 9.000,00, prestado por “SOLO

COMERCIO E REPRESENTAÇÕES”; e (ii) elaboração de desenho para adequação de laboratório de testes de mangueiras, no valor de R\$ 2.235,00, prestado por “D.W.G - DESENHOS LTDA - ME”.

O julgador de piso entendeu que a recorrente não apresentou provas e argumentos suficientes para admissão das despesas no conceito de insumo. A fiscalização, por sua vez, na planilha “REVISÃO GLOSA TOTAL” indicou que motivação para manutenção das glosas foi o descumprimento do art. 3º, VII.

Como é sabido, as qualidades de essencialidade e relevância referem-se, apenas, ao conceito de insumo, que trata de atividades ligadas à produção. Portanto, aqui, analisa-se a possibilidade de os gastos referirem-se a edificações e benfeitorias e a se houve a correta contabilização.

Pois bem.

O inciso VII, c/c o §1º, III, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas suas atividades, sobre os encargos de depreciação e amortização, desde que comprovada sua ativação na contabilidade.

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

O serviço de aplicação de revestimento epóxi sobre o piso de concreto e o serviço de elaboração de desenho para adequação de laboratório de testes de mangueira, desde que ativados, permitiriam a tomada de crédito sobre os encargos de depreciação e amortização. Deste modo, descumprido o regramento determinado no § 1º, III, para o inciso VII, corretas as glosas efetivadas pela fiscalização.

2.4. DAS DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO, DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA E DE ARMAZENAGEM –
ART. 3º, IX, DA LEI Nº 10.833/2003

Inicialmente, cabe uma análise a respeito do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, que assim dispõe:

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

(...)

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

Da leitura do dispositivo, verifica-se que há permissão para desconto de crédito sobre armazenagem de mercadoria, enquanto ao frete há restrição contanto que seja aquele relativo à operação de venda. É justamente desta forma que a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, trata, ao estabelecer armazenagem de mercadorias em inciso diferente do frete na operação de venda:

Subseção IV

Das Demais Hipóteses de Créditos Básicos

Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

(...)

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 169 e 171, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e (...)

Pois bem.

A recorrente defende que as despesas de administração, de fornecimento de mão-de-obra e de armazenagem se enquadram no art. 3º, IX, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Inicialmente, cabe constar que a matéria se refere ao inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, que versa sobre a COFINS não cumulativo, mas que se aplica ao PIS não cumulativo, em razão do previsto no art. 15, II, desta lei.

Com isso, deve-se analisar se tais despesas efetivamente se classificam como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda de bens adquiridos para revenda (art. 3º, I) ou de bens e serviços utilizados como insumo (art. 3º, II), cujo ônus deve ser suportado pelo vendedor. Para tanto, adoto o entendimento de que a atividade de armazenagem engloba os

processos de organizar, guardar, conservar, alocar, gerir e movimentar as mercadorias estocadas em armazém ou centro de distribuição.

As despesas de administração, tomados junto à Intecom Serviços Logísticos Ltda, são descritas pela recorrente como serviços prestados na assessoria logística de armazenagem de produtos nos Centros de Distribuição, que *“englobam planejamento detalhado, organização, gerenciamento e implementação das operações complexas no Centro de Distribuição”*.

A recorrente justifica que as atividades são essenciais e relevantes para geração de receita e inclui *“o fluxo do inventário físico, bem como o de mercadorias mais abstratas, incluindo informações e tempo”*.

Como se sabe, a essencialidade e a relevância são qualidades afeitas ao conceito de insumo, que, de grosso modo, são os produtos e os serviços utilizados no processo produtivo. Nesta situação, o enquadramento da referida despesa se dá pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

Isso se verifica da análise do contrato de prestação de serviços, que engloba as seguintes atividades:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Pelo presente instrumento particular, e na melhor forma de direito, de um lado, VEYANCE TECHNOLOGIES DO BRASIL PRODUTOS DE ENGENHARIA LTDA., sociedade empresária com sede em Santana de Parnaíba, Estado de São Paulo, na Av. Charles Goodyear, 65, inscrita no CNPJ sob o nº 08.832.031/0001-10, neste ato representada por seus Diretores infra-assinados, doravante denominada simplesmente **“VEYANCE”**, e de outro lado INTECOM SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA, Rodovia Castelo Branco, nº 11.100 – KM 30,5 – Galpão P19 – Sítio Gupá, Barueri/SP, CEP 06402-000, inscrita no CNPJ sob o nº 03.857.930/0001-54, neste ato representada na forma de seus atos constitutivos, doravante denominada simplesmente **“INTECOM”**, têm entre si justo e contratado o quanto segue:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1. Constitui objeto do presente Contrato, a prestação pela INTECOM, da administração e Gestão da Operação Logística da VEYANCE a partir do centro de distribuição de João Pessoa na Paraíba, localizado na BR101- KM97.4, Distrito Industrial, na cidade do Conde, dos seguintes serviços:

- a) Operações de transferência do CD de Barueri para o CD em João Pessoa;
- b) Operações no Centro de Distribuição:
 - Recebimento
 - Descarregamento
 - Armazenagem
 - Movimentações internas
 - Etiquetagem
 - Picking
 - Faturamento
 - Embalagem
 - Carregamento e expedição
 - Recebimento, controle e arquivamento de comprovantes
 - Inventários
 - Tratamento das devoluções
 - Controle de Estoque
- c) Operações de Distribuição:
 - Carregamento FOB
 - Cross-docking
 - Distribuição

Assim, perante as descrições apresentadas, penso que as atividades de administração se caracterizam propriamente como armazenagem de mercadoria.

O serviço de fornecimento de mão-de-obra, junto à prestadora The Wings Transportes e Serviços Ltda ME, refere-se à contratação de operadores de empilhadeiras e à *“montagem e separação de peças e correias no centro de distribuição/fábrica e serviços de embalagens de correias na fábrica de Santana do Parnaíba”*. Novamente, a recorrente sustenta pela essencialidade e relevância das contratações e defende a aplicação dos itens 123 a 126 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018:

“9.1. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.” (destaquei)

Resta cristalino que o Parecer se refere à contratação de mão-de-obra sob a égide do conceito de insumo, ou seja, quando *“a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante”*.

Desta forma, por se tratar de despesa realizada em fase posterior à produção, não há autorização legal para o crédito sobre a contratação de mão-de-obra para as atividades descritas, portanto, não se aplica o conceito de insumo a elas.

Contudo, entendo que encontra previsão legal o enquadramento das referidas despesas dentro do conceito de armazenagem de mercadorias. Nesse sentido, as glosas merecem ser revertidas.

Por fim, no que concerne os serviços de armazenagem, prestados por UTI do Brasil Logística, Transporte e Armazenagem Ltda, que abrange os serviços de descarregamento e recebimento de cargas, armazenamento e inventário de produtos e embarque de mercadoria, entendo, igualmente, que todos os serviços estão aptos para classificação na atividade de armazenagem de mercadorias.

Nesse sentido, voto pela reversão das glosas sobre as despesas de administração, de fornecimento de mão-de-obra e de armazenagem, com base nos arts. 3º, IX, e 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por afastar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre as despesas de administração, de fornecimento de mão-de-obra e de armazenagem, com base nos arts. 3º, IX, e 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe